

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

**KANSALLISEN KULTTUURIN VAIKUTUS TILINTARKASTAJAN
ROOLIIN SUOMESSA JA VENÄJÄLLÄ**

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu –tutkielma
Lokakuu 2016
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Saila Suoranta

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	SUORANTA, SAILA
Tutkielman nimi:	Kansallisen kulttuurin vaikutus tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä
Pro gradu –tutkielma:	75 sivua, 1 liitesivu
Aika:	Lokakuu 2016
Avainsanat:	Tilintarkastus, kansallinen kulttuuri, kulttuuridimensiot, tilintarkastus Suomessa, tilintarkastus Venäjällä

Tässä tutkimuksessa käsitellään kansallisen kulttuurin vaikutusta tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä. Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa, asettavatko kulttuurierot haasteita tilintarkastukselle Suomessa ja Venäjällä sekä millaisia vaikutuksia kansallisella kulttuurilla on tilintarkastajan rooliin kyseisessä kontekstissa. Täten pyritään lisäämään ymmärrystä kulttuurierojen vaikutuksesta tilintarkastajan tehtävään kansainvälisissä toimeksiannoissa.

Tutkimuksen teoriaosuus jakautuu kahteen osaan. Ensimmäisessä teorialuvussa käsitellään kulttuurin käsitettä, G. Hofsteden kulttuuridimensiomallia sekä Suomen ja Venäjän kulttuurin erityispiirteitä. Hofsteden mallin avulla tunnistetaan Suomen ja Venäjän kansallisen kulttuurin keskeisiä eroavaisuuksia. Toisessa teorialuvussa käydään läpi kansallisen kulttuurin mahdollisia vaikutuksia tilintarkastukseen S. J. Grayn mallin pohjalta sekä tilintarkastuksen erityispiirteitä Suomessa ja Venäjällä.

Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena, jonka empiirinen aineisto kerättiin teemahaastattelujen avulla touko-elokuussa 2016. Haastateltavat ovat tilintarkastusalan ammattilaisia, joilla on työkokemusta toimeksiannoista sekä Suomesta että Venäjältä. Venäjään liittyvää tilintarkastuskokemusta haastatelluilta löytyi vaihtelevasti kahdesta vuodesta kahdeksaan vuoteen. Jokaisen tilintarkastajan nykyiset työtehtävät liittyivät joko osittain tai kokonaan Venäjällä toimiviin asiakkaisiin, vaikka kaikkien haastateltujen asemapaikka on Suomessa.

Haastatteluaineisto tuki pääosin tutkimuksen teoreettista viitekehystä. Ihmisiin ja organisaatio-kulttuuriin liittyvistä haasteista keskeisimmiksi nousivat hierarkian rooli, johtajan asema, kommunikoinnin haasteet sekä epäluottamuksen ilmapiiri organisaatioissa. Liiketoimintaympäristöön liittyvistä haasteista korostuivat politiikan ja hallintojärjestelmän vaikutus liike-elämään, korruptio, dokumenttikeskeisyys ja byrokratia sekä taloudellisen raportoinnin kehittyneisyys.

Tilintarkastajan rooli on tutkimustulosten perusteella hyvin samanlainen sekä Suomessa että Venäjällä. Lähtökohtana on laadukas tilintarkastus, joka suoritetaan sovittujen aikataulujen puitteissa. Tutkimustulosten pohjalta vaikuttaa kaiken kaikkiaan siltä, että Suomessa ymmärretään tilintarkastajan näkemyksen arvo ja tilintarkastuksella saavutettavissa olevat hyödyt Venäjää paremmin. Merkkejä tilintarkastuksen aseman paranemisesta Venäjällä on kuitenkin ilmassa esimerkiksi tilintarkastajien auktorisoinnin merkityksen kasvun muodossa.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Aiheenvalinnan tausta	1
1.2	Tutkimuksen tavoite	3
1.3	Tutkimusmenetelmät	4
1.4	Oletukset ja rajoitukset	5
1.5	Tutkimuksen kulku	5
2	KANSALLINEN KULTTUURI SUOMESSA JA VENÄJÄLLÄ	7
2.1	Kulttuurin käsite	7
2.2	Hofsteden kulttuuridimensiomalli	9
2.2.1	Valtaetäisyys	10
2.2.2	Yksilöllisyys vs. kollektiivisuus	11
2.2.3	Maskuliinisuus vs. feminiinisyys	11
2.2.4	Epävarmuuden välttäminen	12
2.2.5	Pitkän vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen	13
2.2.6	Nautiskelu vs. itsehillintä	14
2.3	Hofsteden mallin kritiikki	15
2.4	Suomen ja Venäjän kulttuurin vertailua	17
2.4.1	Venäjän kansallisen kulttuurin erityispiirteitä	18
2.4.2	Suomen kansallisen kulttuurin erityispiirteitä	21
2.5	Yhteenveto keskeisistä kulttuurieroista	23
3	TILINTARKASTAJA JA KANSALLINEN KULTTUURI	26
3.1	Tilintarkastus ja tilintarkastaja	26
3.2	Tilintarkastajan rooli ja kansallinen kulttuuri	28
3.2.1	Gray ja laskentatoimen arvodimensiot tilintarkastuksessa	30
3.2.2	Laskentatoimen arvot Suomessa ja Venäjällä	34
3.3	Tilintarkastus Suomessa ja Venäjällä	37
3.3.1	Tilintarkastuksen erityispiirteet Venäjällä	38
3.3.2	Tilintarkastuksen erityispiirteet Suomessa	40
3.4	Yhteenveto teoreettisesta viitekehyksestä	42
4	EMPIIRINEN AINEISTO JA TULOKSET	43
4.1	Aineiston keruu	43
4.2	Aineiston käsittely ja analysointi	45
4.3	Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti	47
4.4	Aineiston kuvaus	49
4.5	Keskeiset tulokset luokiteltuna	50
4.5.1	Ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet	51
4.5.2	Liiketoimintaympäristöön liittyvät haasteet	55
4.5.3	Tilintarkastajan rooli Suomessa ja Venäjällä	59
4.6	Yhteenveto tutkimustuloksista	63
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	65
	LÄHDELUETTELO	68
	LIITTEET	76
	Liite 1: Haastattelurunko	76

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenvalinnan tausta

Kulttuurien – tai tarkemmin ottaen kulttuurien edustajien eli ihmisten – kohdatessa jokainen kantaa mukanaan opittuja arvojaan ja uskomuksiaan, joista monet ovat tulleet jo äidinmaidossa (Milonoff & Rantala 2012, 5). Kulttuurien kohtaaminen liittyy keskeisesti myös liike-elämään, koska yrityksetkin ovat pohjimmiltaan ihmisten muodostamia instituutioita. Laskentatoimen ammattilaisista etenkin tilintarkastajien kohdalla ihmisten kohtaaminen korostuu: he ovat jatkuvasti tekemisissä erilaisten asiakkaiden kanssa vaihtelevissa työympäristöissä. Näin ollen tilintarkastajana ei voi välttyä ihmisten toimintaan vaikuttavan kulttuurin vaikutuksilta. Kulttuurin ymmärtäminen ja tunteminen on avain onnistuneeseen vuorovaikutussuhteeseen (Tiri 2009, 95). Tämä pätee myös tilintarkastajan tehtävissä. Yhteistyö, liikesuhteiden solmiminen ja kaupanteko voi olla kiinni seikasta, joka liittyy toisen kulttuurin tuntemiseen ja sen erityispiirteiden ymmärtämiseen. Yleisesti ottaen kulttuurintutkimus on liiketaloustieteissä nähty tärkeänä, sillä tutkimustulokset auttavat parhaassa tapauksessa kansainvälisiä operaatioita onnistumaan sekä ulkomaalaisia tytäryhtiöitä menestymään (Parikka 2007, 16). Tilintarkastusta ja kulttuurintutkimusta yhdistävää suomalaista näkökulmaa huomioivaa tutkimusta on kuitenkin vain vähän – vaikka tilintarkastajan työ perustuu ihmisten kohtaamiselle (Kosonen 2005).

Suomessa tilintarkastuksella on takanaan jo toistasataa vuotta jatkunut vakaa kehityskulku, jonka aikana se on saavuttanut vahvan jalansija yhteiskunnassa (Kosonen 2005, 30; Suomen Tilintarkastajat ry – Ammattina tilintarkastaja). Naapurimaassamme Venäjällä tilanne on varsin päinvastainen: nykymuotoinen tilintarkastus on kehittynyt viimeisen noin 25 vuoden aikana (Iwasaki 2013, 7). Verrattain lyhyt historia tekee tilintarkastusalan nykytilasta Venäjällä erityisen kiinnostavan. Tilintarkastuksen ja kulttuurin vaikutusten vertailulle Suomi ja Venäjä tarjoavat hedelmällisen pohjan, sillä pitkä yhteinen historia ja vuosisatojen ajan maiden välillä matkanneet vaikutteet ovat jättäneet jälkensä. Lisäksi Suomesta katsottuna Venäjä ja siihen liittyvät seikat herättävät tunteita vuodesta toiseen (Parikka 2007, 310; Milonoff & Rantala 2012, 239).

Suuri naapurimaamme vaikuttaa meihin monin tavoin, joten suomalaisittain on ensiarvoisen tärkeää ymmärtää sen toiminnan taustalla vaikuttavia kulttuurisia seikkoja.

Viime vuosina Venäjä on ollut jatkuvassa muutoksen tilassa, mikä tekee tutkielman aiheesta erittäin mielenkiintoisen ja ajankohtaisen. Meneillään olevat poliittiset haasteet, kuten Ukrainan kriisi ja talouspakotteet, vaikuttavat kaikkiin Venäjällä toimiviin tahoihin vähintäänkin välillisesti – oli kyse sitten ruplan kurssirallista, vastapakotteista tai yleisestä mielialasta venäläisten keskuudessa. Tilintarkastajat tuskin voivat välttyä näiltä mullistuksilta. Aiemmassa tutkimuksessa on todettu poliittisten ja taloudellisten tekijöiden vaikuttavan tilintarkastajiin Venäjällä huomattavasti. Näihin lukeutuvat esimerkiksi Venäjän federaation hallinnon rooli yrityselämässä, talouteen liittyvät systeemipuutteet sekä yleinen epävarmuus talouden eri tasoilla (Samsonova 2009; Iwasaki 2013, 4; BOFIT Venäjä-ennuste 2016–2018/1). Venäjällä on todettu myös olevan useita laskentatoimen erityispiirteitä, kuten yhtenäistilikartta, viranomaisten yksityiskohtaiset ohjeistukset sekä kontrolloinnin vahva rooli (mm. Enthoven, Sokolov, Kovalev, Bychkova & Semenova 1998; Samsonova 2009; Alon & Dwyer 2012). Kaiken kaikkiaan vaikuttaa siltä, että tilintarkastajien kohtaamat kulttuurilliset haasteet eivät ole ainakaan vähenemässä.

Tutkimuksessa tuodaan abstraktiin kulttuuri-käsitteeseen mitattavuutta Hofsteden (1980) kulttuurimallilla, minkä lisäksi Grayn (1988) mallia hyödynnetään laskentatoimen kulttuurin erityispiirteiden tunnistamisessa. Kulttuurin tutkiminen sen ulottuvuuksiin eli dimensioihin perustuen on ollut antropologien ja yhteiskuntatieteilijöiden keskuudessa suosittu tapa mitata, luokitella ja vertailla eri kulttuureja (Kluckhohn & Strodtbeck 1961; Hall & Hall 1990; Hofstede 1980; Trompenaars 1993; Schwartz 1992; House, Javidan, Hanges & Dorfman 2002). Kulttuurin ulottuvuudella tarkoitetaan sellaista puolta kulttuurista, joka on ”mitattavissa suhteessa muiden kulttuurien vastaavaan aspektiin” (Hofstede 1993, 32–33). Se kytkee yhteen joukon yhteiskunnallisia ilmiöitä, joiden on tilastollisiin menetelmiin perustuen todettu esiintyvän yhdessä, vaikkei ilmiöiden nivoutumisessa yhteen olisi sinänsä johdonmukaista pakkoa. Ulottuvuuksien eri puolten ryhmittely perustuu siis tilastollisiin suhteisiin. Laajimmalle levinneen ja tunnetuimman kulttuurimallin kehitti hollantilainen organisaatiotutkija Geert Hofstede. Teoksessaan ”*Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values*” (1980) hän esittelee

neljä tunnistamistaan kulttuurin ulottuvuuksista¹: valtaetäisyyden, epävarmuuden välttämisen, yksilöllisyyden ja maskuliinisuuden (1982, 65; 110; 148; 176). Sittemmin neljää alkuperäisessä tutkimuksessa tunnistettua dimensiota on täydennetty kahdella uudella. Viidennen ulottuvuuden, pitkän aikavälin suuntautuminen vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen², havaitsi kanadalainen Michael Harris Bond kiinalaisessa arvotutkimuksessaan (*Chinese Value Survey, CVS*) noin vuonna 1985 (Hofstede 1993, 33–34; Hofstede 2001, 351; Hofstede & Hofstede 2005, 29–31). Kuudes ulottuvuus, nautiskelu vs. itsehillintä³, lisättiin malliin puolestaan vuonna 2010 Geert Hofsteden, Gert Jan Hofsteden ja Michael Minkovin tutkimuksien myötä (Hofstede, Hofstede & Minkov 2010; Hofstede 2011, 7–8).

1.2 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on tunnistaa, onko kansallisella kulttuurilla vaikutuksia tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä. Täten pyritään lisäämään ymmärrystä kulttuurierojen vaikutuksesta tilintarkastajan tehtävään kansainvälisissä toimeksiannoissa. Tutkimus keskittyy suomalaiseen ja venäläiseen kulttuuriin ja niiden välisiin eroihin ja yhtäläisyyksiin.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Asettavatko kulttuurierot haasteita tilintarkastukselle Suomessa ja Venäjällä?
- Eroaako tilintarkastajan rooli Suomessa ja Venäjällä?

Käytännössä tutkimuksella on merkitystä tilintarkastusalan ja laskentatoimen ammattilaisille, jotka voivat hyödyntää sen tuloksia kansainvälisissä toimeksiannoissa Suomen ja Venäjän välillä. Tieteellisesti tutkielma tukeutuu Hofsteden laajasti tunnettuun ja tunnustettuun kulttuuridimensiomalliin ja liittyy täten laajempaan tieteelliseen debattiin.

¹ Suomennot Leena Lahden (2008, 85) teoksesta ”*Monikulttuurinen johtaminen*”.

² Lisätty Hofsteden kulttuurimalliin 1980-luvun lopulla.

³ Lisätty Hofsteden kulttuurimalliin vuonna 2010 (Hofstede, Hofstede & Minkov 2010, 281); suomennos kuudennelle ulottuvuudelle ei ole vakiintunut ulottuvuuden tuoreuden vuoksi.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkielma on toteutettu kvalitatiivisin menetelmin haastattelututkimuksena, jossa tutkimusaineisto perustuu teemahaastatteluihin. Teemahaastattelujen rakenne (ks. liite 1) pohjautuu aiempaan kirjallisuuteen Suomen ja Venäjän kulttuureista sekä kulttuurin vaikutuksesta tilintarkastajan ja laskentatoimen ammattilaisen rooliin kansainvälisessä ympäristössä. Tutkielman teoriaosuudessa luvuissa kaksi ja kolme käydään läpi aiheeseen liittyvää aiempaa tutkimusta ja koostetaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Tutkielman empiirinen aineisto kerättiin tilintarkastajilta, joilla on kokemusta tilintarkastustoimeksiannoista sekä Suomesta että Venäjältä. Koska tutkielman tarkoituksena on tuoda esille tilintarkastajien omia näkemyksiä ja kokemuksia aiheeseen liittyen mahdollisimman vapaasti, haastattelututkimus palvelee hyvin tätä tarkoitusta (Hirsjärvi & Hurme 2010, 35). Venäjän taloushallinnon erityispiirteitä on tutkittu suomalaisesta näkökulmasta jonkin verran (mm. Matilainen 2006; Sandelin 2010; Seppänen 2014). Kulttuurin vaikutusta tilintarkastukseen Venäjällä ei sen sijaan ole suomalaisesta näkökulmasta tutkittu juurikaan (Groop 2010). Näin ollen kvalitatiiviset tutkimusmenetelmät ovat perusteltuja, jotta tutkimus voi lisätä ymmärrystä kansallisen kulttuurin vaikutuksesta tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä.

Tutkimusotteeltaan tutkimus voidaan luokitella Neilimon ja Näsin (1980) määrittelemän liiketaloustieteellisten tutkimusotteiden nelijaon⁴ perusteella toiminta-analyyttiseksi. Toiminta-analyyttisessä tutkimusotteessa korostuu ilmiön tulkitseminen ja ymmärtäminen. Kyseisessä tutkimusotteessa yrityksen taloustiede nähdään perusluonteeltaan ihmistieteenä, jossa ihmiset rakentavat teoillaan todellisuutta yrityksissä erilaisten prosessien kautta (Neilimo & Näsi 1980, 35; Mäkinen 1980, 71). Reaalimaailmaa tutkitaan yleensä vain muutamien kohdeyksiköiden kautta (Neilimo & Näsi 1980, 67). Tässä tutkimuksessa empiriaa edustavat neljälle tilintarkastajalle tehty haastattelut. Aineistosta esille nousevat empiiriset tulokset luokitellaan teemoittelun avulla (Hirsjärvi & Hurme 2010, 173). Tutkimuksen toteuttamiseen liittyvää metodologiaa käydään yksityiskohtaisemmin läpi luvussa neljä.

⁴ Neilimon ja Näsin (1980) mukaan yrityksen taloustieteissä käytetyt tutkimusotteet voidaan jakaa käsiteanalyyttiseen, nomoteettiseen, päätöksentekometodologiseen sekä toiminta-analyyttiseen.

1.4 Oletukset ja rajaukset

Tutkimuksessa keskitytään kansallisen kulttuurin vaikutukseen tilintarkastajan rooliin. Lainsäädännön merkitystä sivutaan tutkimuksessa, mutta yksityiskohtaista vertailua lainsäädännön näkökulmasta ei tehdä. Suomessa ja Venäjällä noudatettava lainsäädäntö eroavat toisistaan merkittävästi, minkä johdosta pelkästään lainsäädännön aiheuttamista vaatimuksista voisi tehdä oman erillisen tutkimuksensa. Suomessa keskeisiä ovat IFRS ja FAS, International Financial Accounting Standards ja Finnish Accounting Standards. Venäjällä puolestaan IFRS:n ohella merkittävä on RAS, Russian Accounting Standards. Lainsäädännön asettamat vaatimukset vaikuttavat luonnollisesti tilintarkastuksen painopisteeseen – IFRS on suunnattu ensisijaisesti sijoittajille, yritysjohdolle sekä muille yrityksille, kun taas esimerkiksi RAS palvelee ensisijaisesti hallintoviranomaisia, verohallintoa ja tilastoviranomaisia. Erityisesti pk-yrityksissä lainsäädännön erot vaikuttavat merkittävästi, sillä niissä harvoin sovelletaan IFRS:ää. Tutkimusta varten tehdyissä haastatteluissa nousi esille joitakin lainsäädännöllisiä seikkoja Suomen ja Venäjän eroihin liittyen, ja siltä osin ne tuodaan tutkimuksessa esille.

On selvää, että Venäjällä, yhdeksälle aikavyöhykkeelle levittäytyvässä maassa, täysin yhtenäisestä kansallisesta kulttuurista puhuminen on yleistämistä. Pinta-alaltaan maailman laajin valtio ulottuu pohjois-eteläsuunnassa Jäämereltä Mustallemerelle ja toisaalta itä-länsisuunnassa Tyyneltämereltä Itämerelle. Maantieteellisesti Venäjä jakaantuu Euroopan puoleiseen osaan ja Aasian puoleiseen osaan, joita erottaa Uralvuoristo. Tutkielman rajallisuuden vuoksi Venäjän kulttuuri kuitenkin käsitetään yhtenäisenä kokonaisuutena, kuten myös Suomen kulttuuri. Tutkielmassa keskitytään Venäjän osalta kansallisuudeltaan, kulttuuriperimältään ja äidinkieleltään venäläisiin ihmisiin, joita suurin osa kansasta edustaa (Tiri 2011, 13).

1.5 Tutkimuksen kulku

Tämä tutkimus koostuu viidestä luvusta. Ensimmäinen luku eli johdantokappale esittelee tutkimuksen kohteen, tutkimuskysymykset sekä tutkimuksen toteutustavan. Toisessa luvussa käydään läpi kulttuurin käsitettä, Hofsteden kulttuuridimensiomallia sekä Suomen ja Venäjän kansallisen kulttuurin erityispiirteitä. Kolmannessa luvussa

keskitytään tilintarkastuksen näkökulmaan suhteessa kulttuuriin. Tässä yhteydessä käsitellään tilintarkastusta yleisellä tasolla, tilintarkastajan roolia, Grayn laskentatoimen arvoja Suomessa ja Venäjällä sekä tilintarkastuksen erityispiirteitä Suomessa ja Venäjällä. Tutkimuksen toisen ja kolmannen luvun pohjalta luodaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys, jonka yhteenveto on esitetty kolmannen luvun lopussa. Tutkimuksen neljännessä luvussa kuvataan käytettyjä tutkimusmetodeita sekä tutkimusaineiston keruuta, käsittelyä ja analysointia. Samassa luvussa kuvaillaan myös tutkimusaineiston eli tilintarkastajien haastattelujen pohjalta teema-alueittain luokitellut tutkimustulokset. Neljännen luvun lopussa esitetään myös yhteenveto tutkimustuloksista. Tutkimuksen viidennessä luvussa tarkastellaan tutkimustuloksia suhteessa teoreettiseen viitekehykseen. Lisäksi viimeisessä luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset.

2 KANSALLINEN KULTTUURI SUOMESSA JA VENÄJÄLLÄ

2.1 Kulttuurin käsite

Kulttuurin käsitteestä ei ole yhteiskuntatieteilijöiden keskuudessa päästy yksimielisyyteen ja se onkin varsin monimerkityksinen (Salo-Lee, Malmberg & Halinoja 1998, 6; House ym. 2002, 5). Yleisesti ottaen yhteiskuntatieteilijät käyttävät kulttuuri-termiä viitatakseen joukkoon eri ryhmiin liittyviä muuttujia, jotka erottavat ryhmät toisistaan. Tällöin kiinnitetään huomiota Salo-Leen ym. (1998, 6) mukaan sellaisiin piirteisiin, jotka ryhmää yhdistävät, sekä niihin päivittäisiin toimintoihin ja tapoihin, jotka luovat ryhmän identiteettiä ja tekevät siitä ainutlaatuisen. Tämä kulttuurin laaja merkitys liittyy esimerkiksi kansallisen, kuten suomalaisen tai venäläisen, kulttuurin kuvailuun. Hall (1976, 16) on esittänyt, että antropologit ovat samanmielisiä kolmesta kulttuurin piirteestä: kulttuuri ei ole synnynnäistä vaan opittua, sen eri puolet liittyvät toisiinsa ja se määrittelee toisistaan eroavien ryhmien rajat. Ei ole elämänaluetta, johon kulttuuri ei vaikuttaisi.

Vuosien saatossa kulttuurin käsitteelle on muotoiltu lukemattomia määritelmiä. Eräs yksityiskohtaisemmista määritelmistä on organisaatiopsykologi Edgar H. Scheinin käsialaa. Schein (2009, 28) määrittelee kulttuurin ryhmän omaisuudeksi, joka alkaa muodostua kaikkialla, missä ryhmällä on riittävästi yhteisiä kokemuksia. Kulttuureja esiintyy esimerkiksi pienten tiimien, perheiden tai työryhmien tasolla – ja toisaalta laajimmillaan alueiden ja kansakuntien tasolla yhteisen kielen, etnisen taustan, uskonnon ja jaettujen kokemusten takia. Schein (1985, 9) tiivistää kulttuurin olevan uskomuksista ja olettamuksista koostuva malli, jonka avulla ryhmä oppii selviytymään ongelmistaan ulkoisen mukautumisen ja sisäisen yhdentymisen ristiaallokossa. Kulttuuri on osoittanut toimivansa riittävän hyvin ollakseen ryhmää sitova ja täten sitä siirretään myös ryhmän uusille jäsenille oikeana tapana käsitellä ryhmän kohtaamia ongelmia. Hofstede (1982, 21) määrittelee kulttuurin ”mielen kollektiiviseksi ohjelmoitumiseksi, joka erottaa yhden ryhmän tai kategorian jäsenet muista”. Hofsteden (1993, 19) mukaan jokainen ihminen kantaa mukanaan tuntemisen, ajattelun ja

käyttäytymisen malleja, jotka on opittu elämän aikana. Juuri näitä ajatus-, toiminta ja toimintamalleja hän nimittää mielen ohjelmoinniksi. Mallit pohjautuvat sosiaaliseen ympäristöön, jossa yksilö on kasvanut ja elämäkokemuksensa hankkinut: tämä käsittää esimerkiksi perheen, naapuruston, koulun, sosiaaliset suhteet, työpaikat ja asuinyhteisöt (Hofstede 1993, 20). Näin ollen mielen ohjelmointi eli kulttuuri on yhtä vaihtelevaa kuin ne sosiaaliset ympäristöt, joissa se on hankittu. Edward T. Hallin (1959, 51) määritelmän mukaan kulttuuri on puolestaan pohjimmiltaan viestintää. Keskeistä on täten se, miten yksilö tulkitsee ja ymmärtää muiden yksilöiden viestejä ja toimintaa.

Hallin (1959, 53) näkemyksen mukaan kulttuuri on enemmän piilossa kuin näkyvillä. Erityisesti kulttuuri on näkymättömissä niiltä, jotka ovat sen vaikutuspiirissä. Vain osa kulttuurista on selkeästi havainnoitavissa, kuten erilaiset kulttuuriin liittyvät symbolit, merkit ja tunnukset sekä yksilöiden käyttäytyminen ja toimintatavat (Hall 1976). Antalin ja Friedmanin (2003, 4) mukaan suosittu kulttuuria kuvaava metafora onkin jäävuori. Jäävuoren tapaan kulttuuri jakautuu näkyvään sekä pinnan alla näkymättömissä olevaan osaan. Esimerkiksi olettamukset, sosiaaliset normit, asenteet ja arvot edustavat kulttuurin näkymätöntä osaa, johon kulttuuri myös pohjimmiltaan perustuu. Vain murto-osa kulttuurista on näkyvissä, kuten käyttäytyminen, rituaalit, symbolit, puhettavat ja kieli. Näkyvät osat ovat vain pinnanalaisen osan ilmentymiä. Kuviossa 1 on havainnollistettu kulttuurin jäävuorimalli.



Kuvio 1. Metafora kulttuurista jäävuorena (Antal & Friedman 2003, 5).

2.2 Hofsteden kulttuuridimensiomalli

Tutkielman teoreettinen viitekehys perustuu Geert Hofsteden kansallisen kulttuurin ulottuvuusmalliin, joka koostuu kuudesta dimensiosta. Malli on levinnyt laajimmalle etenkin yhteiskunta- ja kulttuuritieteiden keskuudessa, ja Hofstede onkin yhä yksi lainatuimmista tutkijoista yhteiskuntatieteissä (Times Higher Education 2009). Hofsteden käyttämä tutkimusdata vuosilta 1967–1973 käsitti noin 117 000 vastausta 66 eri maasta henkilöstöltä ”HERMES”-organisaatiosta, joka hiukan myöhemmin paljastui IBM:ksi (1982, 39; 1993, 11). Hofsteden suosion taustalla lieenee juuri suuri aineisto sekä se, että kyseessä on yksi kaikkien aikojen laajimmista monikulttuurisista tutkimuksista (Gray 1988, 5; Lasserre 2007, 305). Lisäksi hänen tutkimusorganisaatiotaan, IBM:ää, voidaan pitää luonteeltaan pysyvänä: Hofstede toteutti tähän päivään mennessä ainoan laajamittaisen monikulttuurisen tutkimuksen, jossa kaikki vastaajat työskentelevät saman monikansallisen yhtiön leivissä ja ovat yhtiön yhtenäisen henkilöstöpolitiikan piirissä (Gannon & Rajnandini 2013, 11). Hofsteden (2011, 7–8) mukaan kulttuuriulottuvuudet ovat seuraavat:

- Valtaetäisyys (*Power Distance*, PDI)
- Yksilöllisyys vs. kollektiivisuus (*Individualism vs. Collectivism*, IDV)
- Maskuliinisuus vs. feminiinisyys (*Masculinity vs. Femininity*, MAI)
- Epävarmuuden välttäminen (sietäminen) (*Uncertainty Avoidance*, UAI)
- Pitkän vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen (*Long Term Orientation vs. Short Term Orientation*, LTO)
- Nautiskelu vs. itsehillintä (*Indulgence vs. Restraint*, IVR)

Hofsteden tutkimus toteutettiin kyselylomakkeilla IBM:llä samoissa työtehtävissä eri maissa työskennelleen henkilöstön keskuudessa. Kysymykset olivat muodoltaan siten ennalta koodattuja, että tulokseksi saatiin numero väliltä 1–5. Saatujen vastausten perusteella laskettiin maittain keskimääräiset pistemäärät (esimerkiksi maalle X 2,45 tai maalle Y 3,47), tai vaihtoehtoisesti jonkin tietyn vastausvaihtoehdon valinneiden vastaajien määrä prosenteissa (esimerkiksi 35 % maan X otoksesta valitsi vaihtoehdon 1 tai 2 tai vastaavasti 42 % maan Y otoksesta). Näin saadut keskiarvot tai prosentit taulukoitiin maittain. Sitten kyselylomakkeen kysymykset ryhmiteltiin faktorianalyysia käyttäen faktoreiksi tai klustereiksi, joissa keskiarvojen tai prosenttien vaihtelu oli

samanlainen⁵. Tämä merkitsi käytännössä sitä, että jonkin faktoriryhmän kysymyksessä saatu korkea (matala) pistemäärä jossakin maassa antoi aiheen odottaa korkeita (matalia) pistemääriä muissakin kysymyksissä. Mikäli puolestaan maan pistemäärä oli lähellä faktorin keskiarvoa, pisteet olisivat todennäköisesti keskimääräisiä myös muiden kysymysten kohdalla. (Hofstede 1993, 44.)

2.2.1 Valtaetäisyys

Valtaetäisyydellä (taulukko 1) tarkoitetaan Hofsteden (2011, 9) mukaan sitä, missä laajuudessa organisaatioiden ja instituutioiden, kuten työyhteisön, jäsenet hyväksyvät ja odottavat epätasa-arvoa esiintyvän. Hofsteden mukaan kaikki yhteiskunnat ovat lähtökohtaisesti epätasa-arvoisia, joskin osa enemmän ja osa vähemmän. Valtaetäisyyteen keskeisesti liittyviä kysymyksiä ovat esimerkiksi vallanjako, hierarkioiden rooli sekä mahdollisuuksien tasa-arvoinen jakautuminen.

Taulukko 1. Eroja korkean ja alhaisen valtaetäisyyden työpaikalla ja yhteiskunnassa (Hofstede 2005, 59; Hofstede ym. 2010, 76; Hofstede 2011, 9).

Valtaetäisyys	
Korkea	Matala
Hierarkia tarkoittaa epätasa-arvoa	Hierarkia tarkoittaa tehtävien erilaisuutta
Valtaa keskitetään mielellään	Valtaa jaetaan mielellään
Lukumääräisesti enemmän johtajia	Lukumääräisesti vähemmän johtajia
Palkkaerot suurina organisaation huipun ja pohjan välillä	Palkkaerot organisaation huipun ja pohjan välillä eivät ole suuria
Johtajat luottavat esimiehiinsä ja muodollisiin sääntöihin	Johtajat luottavat omaan kokemukseensa ja alaisiinsa
Alaiset odottavat tarkkoja käskyjä ja ohjeita	Alaiset odottavat neuvoja ja konsultaatiota
Statussymbolit ja etuudet tavanomaisia ja suosittuja	Statussymboleista ja etuuksista ei välitetä juurikaan
Korruptio yleistä; skandaaleja peitellään	Korruptio harvinaista; skandaali voi päättää poliittisen uran

⁵ Faktorianalyysi on tilastollinen menetelmä, jossa pyritään löytämään havaintoyksikön ominaisuuksia kuvaavasta muuttujajoukosta piileviä yhteisiä piirteitä tai ulottuvuuksia (faktoreita). Hofstede etsi eksploratiivisella faktorianalyysillä keskenään eniten korreloivia muuttujia ja muodosti näin faktoreita (kultturiulottuvuuksia). (KvantiMOTV – Faktorianalyysi.)

2.2.2 Yksilöllisyys vs. kollektiivisuus

Yksilöllisyys ja sen vastakohta kollektiivisuus (taulukko 2) kuvaavat Hofsteden (2011, 11) mukaan sitä, miten voimakkaasti yksilöt integroituvat erilaisiin ryhmiin yhteiskunnan sisällä. Yksilöllisyyttä korostavissa kulttuureissa yksilöiden väliset sidokset ovat löyhempiä, ja kaikkien odotetaan huolehtivan ensisijaisesti itsestään sekä lähiomaisistaan. Kollektiivisissa kulttuureissa korostuu yksilön kuuluminen osaksi laajempaa ryhmää, kuten esimerkiksi laajennettuun perheeseen setineen, täteineen ja isovanhempineen. Ryhmä huolehtii jäsenistään mutta toisaalta odottaa vastineena ehdotonta lojaaliutta ryhmää kohtaan.

Taulukko 2. Eroja yksilöllisen ja kollektiivisen yhteiskunnan välillä (Hofstede 2005, 104; Hofstede ym. 2010, 124; Hofstede 2011, 11).

Yksilöllisyys vs. kollektiivisuus	
Yksilöllisyys	Kollektiivisuus
Jokaisen oletetaan huolehtivan itsestään ja lähimmäisistään	Ihmiset kuuluvat laajennettuihin perheisiin, jotka pitävät huolen omistaan lojaaliutta vastaan
Johtaminen on yksilöiden johtamista	Johtaminen on ryhmien johtamista
Johtajien ja alaisten kesken ollaan suoria	Suora palaute tarvelee ryhmän keskinäisen harmonian
Kaikkia kohdellaan samalla tavalla (universaalisuus)	Ryhmään kuuluvat saavat parempaa kohtelua (erityisyys)
Muut nähdään yksilöinä	Muut nähdään ryhmän jäsenenä tai sen ulkopuolisina
Ammatillinen liikkuvuus on korkealla tasolla	Ammatillinen liikkuvuus matalammalla tasolla
Normien rikkominen johtaa syyllisyyden tunteeseen	Normien rikkominen johtaa häpeän tunteeseen
Asiat menevät ihmissuhteiden edelle	Ihmissuhteet menevät asioiden edelle

2.2.3 Maskuliinisuus vs. feminiinisyys

Maskuliinisuuden ja feminiinisuuden dimensio (taulukko 3) kuvaa sitä, millaiset yhteiskunnan vallitsevat arvot ovat. Hofsteden (2011, 12) alkuperäiset IBM-tutkimukset paljastivat kaksi seikkaa. Ensinnäkin naisten arvoissa on yhteiskunnittain eroja miesten arvoja vähemmän. Toisekseen miesten arvot vaihtelevat voimakkaasti kilpailullisista ja

saavutuskeskeisistä (maskuliinisista, kovista) arvoista elämänlaatuun ja kanssaihmisistä välittäviin (feminiinisiin, pehmeisiin arvoihin. Feminiinisissä yhteiskunnissa naisten ja miesten arvoissa ei ole juurikaan eroja. Maskuliinisissa yhteiskunnissa sekä naiset että miehet ovat arvoiltaan saavutuskeskeisempiä ja kilpailullisempia, joskin naiset vähemmissä määrin kuin miehet. Näin ollen maskuliinisissa kulttuureissa miesten ja naisten välisissä arvoissa on merkittävämpi ero.

Taulukko 3. Eroja maskuliinisen ja feminiinisen yhteiskunnan välillä (Hofstede 2005, 147; Hofstede ym. 2010, 170; Hofstede 2011, 12).

Maskuliinisuus vs. feminiinisyys	
Maskuliininen	Feminiininen
Rahaa arvostetaan korkeammalle kuin vapaa-aikaa	Vapaa-aikaa arvostetaan korkeammalle kuin rahaa
Vahvimmat pärjäävät konflikteissa	Konfliktit ratkotaan kompromissein ja neuvotteluin
Työ menee perheen edelle	Tasapaino perheen ja työn välillä
Ihmiset elävät tehdäkseen työtä	Ihmiset työskentelevät elääkseen
Suuret organisaatiot etusijalla	Pienemmät organisaatiot etusijalla
Vähän naisia poliittisissa tehtävissä	Paljon naisia poliittisissa tehtävissä
Työn sisältö tuo mielekkyyttä	Yhteistyö ja kontaktit tuovat työhön mielekkyyttä
Miehiltä odotetaan uraa, myös naiset voivat luoda uraa	Sekä miehillä että naisilla on mahdollisuus luoda uraa

2.2.4 Epävarmuuden välttäminen

Epävarmuuden välttämisen dimensio (taulukko 4) ilmaisee sitä, missä määrin yksilöt kokevat olonsa epämukavaksi epävarmoissa tai sekavissa tilanteissa (Hofstede 2011, 10). Tällaiset tilanteet ovat ennalta-arvaamattomia, yllättäviä ja normaalista poikkeavia. Kulttuurit, joissa epävarmuuden välttämisen aste on korkea, pyrkivät ennalta ehkäisemään hankalat tilanteet selkeillä käyttämismalleilla, laeilla ja säännöillä. Lisäksi kaikkeen normaalista poikkeavaan suhtaudutaan epäilevästi, oli kyseessä sitten poikkeava ihminen tai uusi idea.

Taulukko 4. Korkean ja alhaisen epävarmuuden välttämisen yhteiskunnan eroja (Hofstede 2005, 189; Hofstede ym. 2010, 217; Hofstede 2011, 10).

Epävarmuuden välttäminen	
Korkea	Alhainen
Epävarmuus elämässä koetaan jatkuvana uhkana, jota vastaan on taisteltava	Epävarmuus hyväksytään elämään kuuluvana ja jokainen päivä otetaan sellaisena kuin se tulee
Stressi, herkkätunteisuus, ahdistuneisuus, neuroottisuus	Rentous, vähäinen stressi, itsehillintä, vähän ahdistuneisuutta
Aika on rahaa	Aika on luo muulle tekemiselle puitteet
Usko asiantuntijoihin ja teknisiin ratkaisuihin	Usko generalisteihin ja maalaisjärkeen
Tarve selkeydelle ja struktuurille	Monitulkintaisuutta ja kaaosta siedetään
Tarve olla kiireinen ja työskennellä lujasti	Töitä tehdään lujasti vain kun se on tarpeellista
Työpaikassa pysytään vaikkei se olisi mieleinen	Työpaikan vaihtaminen on hyväksyttävää
Tarve säännöille - vaikkei niitä noudatettaisikaan	Säännöistä ei pidetä - olivat ne sitten kirjallisia tai kirjoittamattomia

2.2.5 Pitkän vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen

Viidennen dimension, pitkän ja lyhyen aikavälin suuntautumisen (taulukko 5), määritelmä on Hofsteden (2005, 210) mukaan kaksijakoinen. Pitkän aikavälin suuntautumisessa korostuu tulevaan suuntautuminen, mikä tarkoittaa kaikessa toiminnassa pitkäjänteisyyttä ja säästäväisyyttä. Puolestaan lyhyen aikavälin suuntautumisessa korostuu menneeseen ja nykyiseen painottuva näkökulma, jossa perinteillä, kasvojen säilyttämisellä ja sosiaalisten velvollisuuksien täyttämällä on keskeinen rooli. Lyhyen aikavälin kulttuurit keskittyvät elämään enemmän nykyhetkessä, kun taas pitkän aikavälin kulttuureissa tähtäin on tulevaisuudessa.

Taulukko 5. Hofsteden dimensiot: pitkän- vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen (Hofstede 2005, 212, 225; Hofstede ym. 2010, 251; Hofstede 2011, 15).

Pitkän vs. lyhyen aikavälin suuntautuminen	
Pitkä aikaväli	Lyhyt aikaväli
Tärkeintä on tuleva	Tärkeintä on nykyhetki tai menneisyys
Elämänmittaisiin suhteisiin panostaminen	Suhteisiin panostaminen bisnestarpeiden mukaan
Mikä on hyvää tai pahaa riippuu olosuhteista	Yleismaailmalliset suuntaviivat hyvästä ja pahasta
Työelämän arvoja: oppiminen, rehellisyys, sopeutuvaisuus ja itsekuri	Työelämän arvoja: vapaus, oikeudet, saavutukset ja omien etujen ajaminen
Keskitytään markkina-asemaan	Keskitytään tulokseen
Ajatellaan kymmenen vuotta eteenpäin	Nähdään kuluva vuosi
Johtajat ja työntekijät jakavat samat pyrkimykset	Johtajat ja työntekijät jakautuneet psykologisesti kahteen leiriin
Menestyminen on työn tulosta ja epäonnistuminen yrityksen puutetta	Menestyminen ja epäonnistuminen nähdään tuurista johtuvina

2.2.6 Nautiskelu vs. itsehillintä

Kuudes dimensio, nautiskelu vastaparinaan itsehillintä (taulukko 6) kuvaa yhteiskunnan tapaa sallia mielihyvän hakeminen tai vaihtoehtoisesti pyrkiä ennemminkin sen tukahduttamiseen. Tämä ulottuvuus keskittyy elämänlaatuun linkittyviin aspekteihin, joita viisi muuta ulottuvuutta eivät huomioi: onnellisuuteen, oman elämän hallintaan ja vapaa-ajan merkitykseen. Nautiskeluun taipuvaisessa yhteiskunnassa hyväksytään varsin vapaasti ihmisten mielihyvään liittyvien tarpeiden, kuten elämästä nauttimiseen ja hauskan pitämiseen, tyydytys. Itsehillintään taipuvaisessa yhteiskunnassa vallalla on puolestaan näkemys, jonka mukaan mielihyvään liittyvien tarpeiden tyydyttämistä tulee kontrolloida tiukoin sosiaalisin normein. (Hofstede ym. 2010, 280–281; Hofstede 2011, 15.)

Taulukko 6. Kymmenen eroa nautiskelua vs. itsehillintää painottavassa yhteiskunnassa (Hofstede 2011, 16).

Nautiskelu vs. itsehillintä	
Nautiskelu	Itsehillintä
Suurempi osuus ihmisistä kokee olevansa erittäin onnellisia	Harvempi ihminen kokee olevansa erittäin onnellinen
Vaikutelma omissa käsissä olevasta elämänhallinnasta	Vaikutelma avuttomuudesta: kohtalo ei ole omissa käsissä
Sananvapaus nähdään tärkeänä	Sananvapaus ei ole ensisijainen huolenaihe
Vapaa-ajalla tärkeä merkitys	Vapaa-ajalla vähäisempi merkitys
Positiiviset tunteet muistetaan todennäköisemmin	Positiiviset tunteet muistetaan epätodennäköisemmin
Koulutetuissa maissa korkeampi syntyvyys	Koulutetuissa maissa matalampi syntyvyys
Useat ihmiset harrastavat urheilua	Harvemmat harrastavat urheilua
Maissa, joissa ei ole pulaa ruuasta, liikalihavien määrä korkeampi	Maissa, joissa ei ole pulaa ruuasta, vähemmän liikalihavia
Varakkaissa maissa armeliaat seksuaaliset normit	Varakkaissa maissa tiukemmat seksuaaliset normit
Järjestyksen säilyttämistä valtiossa ei pidetä kovin tärkeänä	Suurempi määrä poliiseja per 100 000 henkilöä

2.3 Hofsteden mallin kritiikki

Selitysvoimastaan huolimatta Hofsteden mallia on kritisoitu sen lukuisista puutteista (mm. Harvey 1997; McSweeney 2002; Antal & Friedman 2003; Blodgett, Bakir & Rose 2008; Brewer & Venaik 2012; Venaik & Brewer 2013; Sánchez & Brühwiler 2016). Jos kansallinen kulttuuri nähdään mallin tapaan ryhmien käyttäytymistä yhdistävänä ja erillisenä järjestelmänä, törmätään moneen merkittävään epäkohtaan niin ajatuksen kuin käytännön tasolla. Mallin selitysvoiman on nähty johtuvan sen yleisluontoisuudesta, joka itse asiassa rokottaa sen soveltamista toiminnan selittämisessä (Antal & Friedman 2003, 7). Lukuisissa tutkimuksissa on kiinnitetty huomiota myös siihen, että malli ei ole pätevä yksilötasolla (mm. Harvey 1997; Blodgett ym. 2008; Brewer & Venaik 2012). Tämä johtuu siitä, että kansallisella tasolla käytetyt mittarit eivät sellaisenaan sovellu yksilötasolle ja kulttuurin alaryhmiin (Blodgett ym. 2008, 343). Alaryhmiin liittyen ei tule olettaa, että kansallinen kulttuuri kokonaisuudessaan on edustettuna jokaisessa sen alaryhmässä, kuten Hofstede on olettanut (Sánchez & Brühwiler 2016, 44). Lisäksi kulttuuriulottuvuudet eivät huomioi riittävästi yksilöiden välistä

kanssakäymistä sekä etnografisia tekijöitä, kuten kulttuurien sisäisiä suhdeverkostoja ja instituutioiden merkitystä sekä niiden kytkeytymistä toisiinsa (Harvey 1997, 145).

McSweeney (2002, 94) kiinnittää huomiota Hofsteden mallin taustalla olevaan dataan mallia kritisoivassa artikkelissaan. Hänen mukaansa kyselyt, joilla tutkimuksen aineisto kerättiin, järjestettiin kahdella erillisellä kerralla eli vuosina 1968–1969 ja 1971–1973, mistä yhdistettynä saatiin 117 000 kappaletta vastauksia. Osassa kuvatuista maista kyselyiden määrä jäi alle sataan kappaleeseen, mitä ei voida pitää kovin kattavana otoksena tilastollista analyysia ajatellen. Kuten tunnettua, kaikki vastaajat edustivat samaa organisaatiota eli IBM:ää (McSweeney 2002, 95). Lisäksi lähes kaikki tutkimukseen mukaan otetut yksilöt markkinointi- ja myyntiosastoilta, mitä Hofstede on perustellut aineiston yhtenäisyydellä – tällöin kansalaisuus jäi ainoaksi muuttujaksi. Tästä seuraa kuitenkin se, että aineisto ei oikeastaan ole riittävän heterogeeninen, jotta sen pohjalta olisi mahdollista tehdä päätelmiä kansallisen kulttuurin piirteistä. Tutkimuksen tekniseen toteuttamiseen liittyen kausaalisia suhteita eri tutkimusvaiheiden välillä ei selitetä Brewerin ja Venaikin (2012, 679) mukaan auki: ulottuvuudet määritellään yksilöiden piirteiden pohjalta, itse analyysi ulottuvuuksista tehdään kansallisella tasolla ja johtopäätelmissä käsitellään jälleen yksilötasoa. Näin ollen mallin rakentumisessa on perustavanlaatuinen ristiriita yksilötason ja kansallisen tason välillä. Merkittävä kritiikin aihe on myös epämääräisyys kulttuuri-käsitteeseen liittyen (ks. luku 2.1) ja ihmisten toiminnan ymmärtämisen hankaluus. Kuten Sánchez ja Brühwiler (2016, 44) huomauttavat, kulttuurianalyysia ei tulisi nähdä minään kaiken selittävänä viisasten kivenä ihmisten toimintaa tutkiessa – sillä mikään teoria, oli se sitten miten tieteellinen tahansa, ei voi huomioda kaikkia mahdollisia puolia sosiaalisista suhteista sekä niihin liittyviä tilanteita ja eri asetelmia.

Hofsteden mallin ilmeiset rajoitukset huomioiden kyseessä on kuitenkin selitysvoimainen viitekehys kulttuurien vertailulle kansallisella tasolla (Antal & Friedman 2003, 7). Erityisesti on pidettävä mielessä, että malli kuvaa kansallista kulttuuria vain yleisellä tasolla, ei yksilöiden tasolla (Brewer & Venaik 2012, 673). Vaikka Hofstede tarjoaa kulttuuriulottuvuuksillaan lähtökohdan ihmisten toiminnan selittämiseksi, ei ulottuvuuksien luonnehdintoja voi käyttää kulttuurin piirissä olevien yksilöiden kuvaamisessa eivätkä ne merkitse mitään yleispersoonallisuutta (Parikka 2007, 19). Ei siis voida sanoa, että Maija on suomalainen ja siksi hänellä on yksilölliset

arvot. Tutkielman kannalta Hofsteden malli toimii joka tapauksessa hyvänä alustana analyysille. Hofsteden määritelmiä kulttuurille ja arvoille on Finchin (2009, 2) mukaan käytetty laajalti viitekehyksenä laskentatoimen tutkimuksessa, joka keskittyy kansainvälisesti laskentatoimessa esiintyviin eroihin (mm. Gray 1988; Perera 1989; Chanchani & MacGregor 1999; Doupnik & Tsakumis 2004). Koska myös tämän tutkielman tavoitteena on lisätä ymmärrystä kulttuurista johtuvista eroista tilintarkastuksessa, auttaa Hofsteden viitekehys tunnistamaan kulttuuriin liittyviä tekijöitä. Viitekehyksen myötä tutkimus myös kytkeytyy aiempaan aiheeseen liittyvään tutkimukseen. Lisäksi luvussa 3.2.1 esiteltävät Hofsteden työhön pohjautuvat Grayn laskentatoimen arvot auttavat analysoimaan Suomeen ja Venäjään liittyviä tilintarkastuksen arvoja.

2.4 Suomen ja Venäjän kulttuurin vertailua

Kulttuurien vertailu tarjoaa näkökulmaa myös omaan kulttuuriin (Salo-Lee ym. 1998, 12). Kuten vanha kiinalainen sananlaskukin kertoo: ”*Vaikeaa ei ole toisen, vaan itsensä tunteminen*”. Oman kulttuurin ja siihen liittyvien sääntöjen tiedostaminen ei ole itsestäänselvyys, mutta vertailun avulla on mahdollista löytää niin eroja kuin yhtäläisyyksiä ja jäsentää tätä kautta kokonaisuutta. Venäjän ja Suomen kulttuurit tarjoavat hedelmällisen pohjan vertailulle, sillä pitkä yhteinen historia ja vuosisatojen ajan maiden rajojen yli matkanneet vaikutteet ovat jättäneet jälkensä. Osittain juuri yhteisen historian vuoksi suomalaisten suhde Venäjään ei ole mutkaton – pienenä kansana pohdimme paljonkin suurta, usein epävakaa ja mystistä itänaapuriamme (Parikka 2007, 310; Milonoff & Rantala 2012, 239). Samaa ei tosin voi sanoa Venäjästä – Suomi on sen näkökulmasta pieni luoteinen naapuri, joka on vuosikymmenten ajan nauttinut ongelmattoman ja rauhallisen maan mainetta. Venäläisten perusasenne suomalaisia kohtaan on itse asiassa suopeampi kuin muita naapureita, kuten baltteja tai puolalaisia, kohtaan (Parikka 2007, 317). Vaikka Venäjää on paikoin ollut syytäkin pelätä, ei Venäjä ole niin mystinen kuin mitä usein annetaan ymmärtää. Suomalainen ja venäläinen kulttuuri jakavat monia yhteisiä piirteitä, joista tärkeimpinä ulospäin näkyvinä voidaan mainita saunakulttuuri, viehtymys mökkeilyyn, samantyyppinen kotiruoka sekä juomaperinteet (Milonoff & Rantala 2012, 239–240; Richmond 2012, 657). Toki merkittäviä eroja venäläisen ja suomalaisen kulttuurin väliltä löytyy.

Hofsteden mallin valossa nousevat esille etenkin Venäjän kollektiivisuus, korkea valtaetäisyys ja korkea epävarmuuden välttäminen verrattuna Suomen yksilöllisyyteen, matalaan valtaetäisyyteen ja keskikorkeaan epävarmuuden välttämiseen. Yksityiskohtaisempi vertailu kulttuurien välisistä eroista Hofsteden mallin puitteissa on luvussa 2.5.

2.4.1 Venäjän kansallisen kulttuurin erityispiirteitä

Venäjä on pinta-alaltaan maailman suurin maa, ja suurena kansana venäläiset tiedostavat paikkansa (Salo-Lee ym. 1998, 154). Asukkaita Venäjällä on noin 144 miljoonaa, mikä tekee siitä maailman yhdeksänneksi väkirikkaimman maan (The World Bank 2015). Valtavana maana Venäjällä on laskettu olevan jopa 160 erilaista etnistä ryhmää, joista noin 80 % on etnisesti venäläisiä. Suurimmiksi vähemmistöiksi nousevat tataarit (4 %), ukrainalaiset (2 %) ja bashkirit (1 %) (Richmond 2015, 619). Huomioiden Venäjän valtavan koon, on vaikeaa nimetä yhtä yleistävää kulttuuria tai tapaa, joka kattaisi koko maan (Tiri 2011, 139). Tässä yhteydessä käsitelläänkin kansallisuudeltaan, kulttuuriperimältään ja äidinkieleltään venäläisiä, joita suurin osa maan kansasta edustaa.

Venäjässä hämmentää sen kaksijakoisuus. Julkisivultaan maa ja sen ihmiset näyttävät tylyinä, ankeina ja jopa pelottavina. He vaikuttavat tuntemattomien silmissä vakavilta, vaikeasti lähestyttäviltä ja ärtyisiltä (Richmond 2015, 656; Gannon & Rajnandini 2013, 427). Julkisivun takana on kuitenkin täysin toisenlainen todellisuus: pehmeä, ihmisläheinen ja lämminhenkinen yhteisö, jossa suhdeverkosto luo henkistä ja sosiaalista turvaa (Salo-Lee ym. 1998, 152). Tutuille venäläinen on vieraanvarainen, ulospäin suuntautunut ja antelias. Tämä kaksijakoisuus ihmisten käytöksestä juontaa juurensa siitä, että toiset ihmiset nähdään joko suhdeverkostoon kuuluvina tai sen ulkopuolisina – ja heitä kohdellaan asemansa mukaisesti (Gannon & Rajnandini 2013, 428). Virallinen ja epävirallinen sekä muodollinen ja epämuodollinen vaihtelevat tilanteen mukaan, ja niiden mukana vaihtuu myös ihmisten käyttäytyminen (Parikka 2007, 223–224).

Perusluonteeltaan venäläiset ihmiset ovat optimistisia, vieraanvaraisia ja lämpimiä (Salo-Lee ym. 1998, 152). He uskovat ja luottavat jopa lapsenomaisesti huomiseen ja osaavat järjestää elämän pienemmistäkin iloista juhlahetkiä. Suomalaisiin verrattuna venäläiset näyttävät tunteensa ja ovat emotionaalisia sekä temperamenttisempia, mikä saattaa olla pidättyväsyyteen taipuvaisille suomalaisille vierasta (Tiri 2011, 29–30). Yleisellä tasolla venäläiset ovat verbaalisesti lahjakkaita ekstroverttejä, jotka osaavat tarvittaessa vaatia, esittää oman näkökantansa selkeästi ja tinkiä (Tiri 2011, 143). Keskustelutyyliltään venäläiset ovat kohteliaita mutta kursailemattomia. Suomalaiseen keskustelukulttuuriin verrattuna Venäjällä ollaan usein muodollisempia, mikä näkyy esimerkiksi teittelyn yleisyydessä ja tittelien käytössä. Toisaalta suorasukaiset kysymykset voivat hämmentää keskustelukumppania, sillä venäläiselle tyhjänpäiväinen jutustelu vaihtuu hyvin nopeasti puheeseen jostakin ”asiasta”, kuten kaunokirjallisuudesta, ajankohtaisista uutisista tai päivän politiikasta (Salo-Lee ym. 1998, 153).

Kaupankäyntikumppaneina venäläiset ovat suomalaisia rohkeampia heittäytymään, ja suomalaisille tyypillinen pohdiskelu, puntarointi ja huolellinen päätöksentekoprosessi eivät ole niin suuressa roolissa, kun mennään venäläisen sananlaskun mukaisesti ”pää edellä syvänteeseen” (Tiri 2013, 26). Tietty kursailemattomuus näkyy myös liike-elämän suhteissa: luottamuksellisissa ja läheisissä liikesuhteissa ei pelätä avoimuutta, ja mielipide kerrotaan kaunistelematta silloinkin, kun jokin asia ei miellytä (Tiri 2013, 27). Vaikka asiat sanotaan suoraan, koetaan positiivisen mielialan ylläpito tärkeäksi (Tiri 2011, 29). Venäjällä onkin huomattavasti tyypillisempää laskea leikkiä ja kertoa hassuja anekdootteja, sillä venäläisten mukaan ”jos elämä on iloista, työkin sujuu” (Tiri 2011, 146; Tiri 2013, 29). Johtaja näyttäytyy venäläisessä yrityksessä vahvana auktoriteettina, suunnannäyttäjänä ja ohjeistajana, jota ilman lopullisia päätöksiä on haastavaa ellei jopa mahdotonta saada aikaan (Tiri 2011, 142). Johtaminen rakentuu hierarkialle, jossa jokainen tietää paikkansa ja toimii sen mukaisesti (Tiri 2013, 30).

Venäjän liiketoimintaympäristöstä puhuttaessa esiin nousee muutamia erityispiirrettä: politiikan ja suhdeverkostojen merkitys sekä korruptio. Poliittinen riski on Venäjällä toimiessa läsnä jatkuvasti. Ledeneva (2013, 278) on esittänyt, että Venäjän poliittinen ja taloudellinen hallintojärjestelmä perustuu eliitin jäsenten välisille vastavuoroisille ja epävirallisille sitoumuksille ja sopimuksille, mikä luo järjestelmään

läpinäkymättömyyttä. Yritysten toiminnan kannalta tämä on ongelmallista, sillä epävarma ja heilahteleva liiketoimintaympäristö vaikuttaa suoraan niiden toimintaan ja on omiaan aiheuttamaan laajempia ongelmia kansantaloudelle (Michailova ym. 2013, 8). Myös suomalaisesta näkökulmasta keskeisenä ongelmana Venäjän poliittisessa järjestelmässä on nähty hallintojärjestelmän perustuminen epävirallisille valta-verkostoille (Martikainen, Pynnöniemi & Saari 2016, 2). Poliittisten päätösten on katsottu olevan usein arvaamattomia ja nykiviä (Martikainen ym. 2016, 57).

Alena Ledeneva (1998, 37) esittelee teoksessaan ”*Russian Economy of Favours*” Neuvostoajoilta juontavan termin *blat*, jolla hän tarkoittaa vastavuoroista palvelusten vaihtamista olosuhteissa, joissa mitään ei ollut saatavilla. Suomeksi termi on käännettävissä hyvä veli –järjestelmäksi (Tiri 2013, 137). Shalin (1999, 559) kuvaa blatin olevan palvelus, jonka henkilö tekee toiselle rikkomatta lakia tai saamatta siitä itselleen välitöntä hyötyä. *Blat*-käsitettä on kirjallisuudessa verrattu Kiinan *guanxi*-käsitteeseen. Michailova ja Worm (2003, 511) tunnistivat tutkimuksessaan kolme yhdistävää tekijää blatin ja guanxin välillä: sosiaalinen pääoma, suhteiden jatkuvuus sekä luottamus ja yhteistyö suhteutettuna toisaalta voiman ja valta-aseman olemassaoloon. Vaikka markkinatalouden myötä palvelusten vaihtamisen merkitys on vähentynyt, ei suhdeverkostojen merkitys ole hävinnyt mihinkään. Sopimukset, tarjouskilpailut ja yhteiskunnan avainasemaan, kuten ministeriksi, pääseminen hoituvat suhteiden avulla (Tiri 2013, 137). Liiketoimintakin perustuu Venäjällä pitkälti henkilösuhteisiin, jotka ovat myös onnistumisen edellytys (Tiri 2013, 140). Suhdeverkostojen lisäksi Venäjään liittyy korruptio. Korruptiossa on kyse oman tai yksityisen edun asettamisesta yleisen tai yhteisen edun edelle (Tiri 2011, 259). Yleensä korruptio viittaa lahjontaan tai virkamiehen toimintaan, jolla tavoitellaan henkilökohtaista etua (Tiri 2013, 13). Se tarkoittaa lisäksi kansalaisten toimintaa, jolla vältellään velvollisuuksien täyttämistä: esimerkiksi verojen maksamista tai varusmiespalvelusta. Transparency Internationalin tutkimuksen mukaan Venäjä sijoittuu korruption tason perusteella sijalle 119 vertailun 168 maan joukossa Suomen sijoituessa toiseksi vähiten korruptoituneeksi maaksi vertailussa (Transparency International – Russia 2015). Korruptio onkin tunnistettu yhdeksi Venäjän suurimmista ongelmista (Tiri 2013, 20).

2.4.2 Suomen kansallisen kulttuurin erityispiirteitä

Ymmärtääkseen muita on ymmärrettävä myös itseään (Hall & Hall 1990, xiii). Täten ei ole mahdollista sivuuttaa suomalaisen kulttuurin erityispiirteitä verrattaessa sitä venäläiseen kulttuuriin. Cowperthwaite (2010, 181) huomauttaa lukuisten kulttuurintutkijoiden korostaneen, että jonkin kulttuurin piirissä olevien on liki mahdotonta tunnistaa kulttuurinsa piirteitä, ominaisuuksia ja ennakoasenteita, sillä olemme sokeita omalle kasvatuksellemme ja ympäristöllemme. Myös Hall (1976, 220) on pakenut sanoiksi saman ilmiön: hänen mukaansa kulttuuri varustaa jokaisen sisäänrakennetuilla silmälapuilla. Nämä kulttuurilliset silmälaput koostuvat esimerkiksi lausumattomista ja piilossa olevista olettamuksista, jotka tiedostamattamme rajoittavat ajatteluamme. Siksi onkin ensiarvoisen tärkeää pyrkiä katsomaan omaa kulttuuriaan objektiivisesti ja sellaisena, miltä se ulospäin näyttää.

Suomi on yksi Euroopan harvimmin asutuista maista, mikä maantieteellisen sijainnin ohella selittää Suomen nurkkakuntaista mainetta (Milonoff & Rantala 2012, 49). Suomalaiseen kansanluonteeseen liitetään vaiteliaisuus ja pohdiskelevuus, vaikka toisaalta piirteet saattavat vaikuttaa ristiriitaisilta verrattuna suomalaisten ykkössijaan kahvinjuonnin maailmanmestaruuskilpailuissa, mieltymykseen nauttia alkoholia sekä kykyyn tuottaa maailmanmenestykseen yltäviä heavybändejä (Symington 2011, 217). Suomalaisen sielunmaiseman ytimessä on järven rannalla sijaitseva saunamökki, joka heijastaa suomalaisia arvoja: itsenäisyyttä, sisua ja syvää rakkautta luontoa kohtaan. Milonoffin ja Rantalan (2012, 49) mukaan ulkomaalaisissa tapaoppaissa maalaillaan suomalaisista kuvaa umpimielisinä ja puhumattomina metsäläisinä, jotka ottavat asiat liiankin kirjaimellisesti. Kuitenkin pohjimmiltaan suomalaiset nähdään luonteeltaan kunnianhimoisina, yritteliäinä ja kaikessa tehokkuuteen pyrkivinä.

Koiviston (2002, 258) mukaan suomalaista kulttuuria ja sen liikkeenjohtotapoja tutkittaessa on havaittu, että keskeisimpinä piirteinä korostuvat asiapainotteisuus eli kulttuurien eettisyys, yksilökeskeisyys ja pyrkimys matalaan hierarkiaan. Asioiden sisällön ja toiminnan lopputuloksen painottaminen on tyypillistä, minkä lisäksi pyritään erottamaan henkilökohtaiset intressit ja henkilösuhteiden vaikutus työstettävästä asiasta. Yksilökeskeisyys puolestaan näkyy Koiviston (2002, 258) mukaan esimerkiksi siten, että päätöksentekovalta ja -vastuu delegoidaan tyypillisesti ensisijaisesti tiimien

esimiehille eikä tiimille kokonaisuudessaan. Organisaatiorakenteet ovat luonteeltaan matalia: ominaisia ovat verkostoa muistuttavat rakenteet pyramidia muistuttavien portaittaisten rakenteiden sijaan. Mainittujen piirteiden lisäksi suomalaiselle liiketoimintakulttuurille tyypillistä on taipumus universalismiin, viestinnän suoruuteen ja täsmällisyyteen, lineaariseen eli monokroniseen aikakäsitykseen sekä pehmeiden arvojen esiintymiseen. Suomalaiselle keskustelukulttuurille tyypillisiä piirteitä ovat tiukka roolijako puhujan ja kuulijan välillä, puhujan aseman kyseenalaistamattomuus, puhujan kritisoiattomuus sekä kuulijan hiljaisuus (Salo-Lee ym. 1998, 43). Tiukalla roolijaolla tarkoitetaan sitä, että vain yksi henkilö puhuu kerrallaan ja muut kuuntelevat, eikä toisen keskeyttämistä myöskään nähdä kohteliaana. Etenkin suomalaisille tyypillinen palautekäyttäytyminen keskustelun aikana voidaan kokea hämmentävänä: kuulija kun ei useinkaan ääntele, elehdi tai nyökkäile, vaikka todellisuudessa on intensiivisesti läsnä ja kuuntelee puhujaa.

Liike-elämässä suomalaiset näyttäytyvät venäläisten silmissä hämmästyttävän rehellisinä, täsmällisinä ja perusteellisina suhteissaan muihin ihmisiin (Parikka 2007, 319). Toisaalta suomalaisilla on maineensa jäyhinä, sulkeutuneina ja ynseinä (Tiri 2013, 27). Venäläisten mielissä ihmetystä herättää vahva halu pitää työ ja vapaa-aika tiukasti erillään. Toinen ihmetyksen kohde on se, että vaikka suomalaiset ovat hyvin huomaavaisia, he eivät juurikaan lausu kohteliaisuuksia (Parikka 2007, 319). Voronezhin yliopiston tutkimuksen mukaan Suomessa on joitakin kommunikointia vaikeuttavia tabuja, kuten Neuvostoliiton aikainen naapuruussuhde, uskonnolliset kysymykset sekä henkilökohtaista toimeentuloa ja palkkaa koskevat kysymykset (Parikka 2007, 321). Lisäksi samaisessa tutkimuksessa moitittiin suomalaisten keskustelutaidottomuutta, halveksivaa asennetta venäläisiä kohtaan sekä tyylitajuttomuutta, jota ei ohjaa venäläiseen tapaan kauneudenkaipuu vaan ennen kaikkea käytännöllisyys. Kaikesta huolimatta Parikan (2007, 322) mukaan venäläisten perusasenne suomalaisia kohtaan on myönteinen, ja yleensä suomalaisuus on etu Venäjällä toimiessa. Venäläiset pitävät suomalaisista ja arvostavat heidän saavutuksiaan, kuten työn hyvää jälkeä ja korkeaa elintaso. Myönteisten mielikuvien ohella Suomi koetaan Venäjällä monesti myös läheiseksi kansaksi, joka ymmärtää venäläisiä ja rakastaa rauhaa.

2.5 Yhteenveto keskeisistä kulttuurieroista

Taulukossa 7 ja kuviossa 2 on esitetty Suomen ja Venäjän kansallisen kulttuurin pisteytykset Hofsteden mallin mukaan. Kuten taulukosta 7 nähdään, Suomen ja Venäjän välillä on merkittävä ero valtaetäisyyden (PDI), yksilöllisyyden ja kollektiivisuuden (IDV), epävarmuuden välttämisen (UAI), pitkän vs. lyhyen aikavälin suuntautumisen (LTO) ja nautiskelun vs. itsehillinnän (IVR) arvoulottuvuuksissa.

Taulukko 7. Suomen ja Venäjän kansallisen kulttuurin pisteytykset (The Hofstede Centre – Finland).

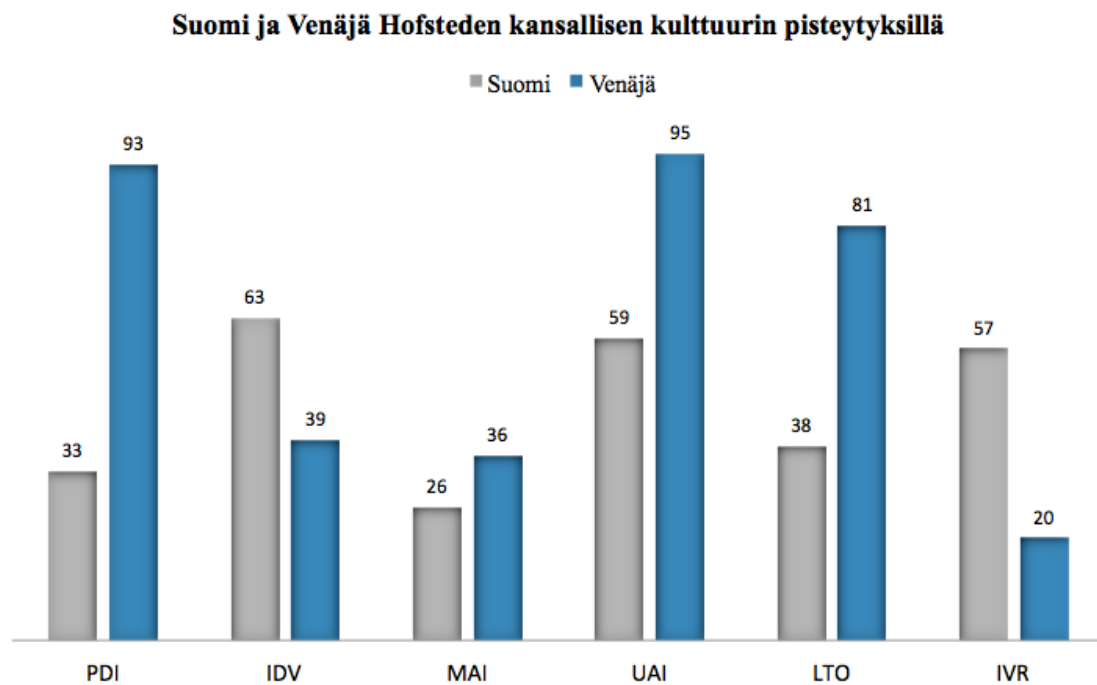
	Suomi	Venäjä
PDI	33 (matala)	93 (korkea)
IDV	63 (yksilöllinen)	39 (kollektiivinen)
MAI	26 (feminiininen)	36 (feminiininen)
UAI	59 (keskitaso)	95 (korkea)
LTO	38 (lyhyt aikaväli)	81 (pitkä aikaväli)
IVR	57 (nautiskelu)	20 (itsehillintä)

Valtaetäisyydessä (PDI) Venäjä saa korkeat pisteet Suomeen verrattuna. Koiviston (2002, 258) mukaan Suomelle onkin tyypillistä pyrkimys matalaan hierarkiaan, kun Venäjällä hierarkia heijastelee ylä- ja alatasen olemassa olevaa eriarvoisuutta (Parikka 2007, 27). Suomessa vallan jakaminen on tyypillistä, kun taas Venäjällä valtaa pyritään keskittämään, mikä on korkean valtaetäisyyden kulttuurille tyypillistä (Hofstede ym. 2010, 76). Parikan (2007, 22) mukaan Suomessa valtaan liittyvän epäoikeudenmukaisuuden hyväksymisaste on Euroopan matalimpia, kun Venäjällä se on hyvinkin korkea. Venäjällä vallan katsotaan olevan hyvän ja pahan välisen taistelun yläpuolella. Vallan laillisuus ei ole tärkeää, vaan valta menee oikeuden edelle. Yksilöllisyydessä ja kollektiivisuudessa (IDV) merkittävä ero Suomen ja Venäjän välillä syntyy puolestaan siitä, että yksilökeskeisyys on Suomessa arvossaan. Venäjällä ryhmän nähdään muodostavan turvaverkon ulkopuolista sanktion uhkaa vastaan, ja yhteisö menee yksilön edelle niin työelämässä, liike-elämässä kuin politiikassakin (Parikka 2007, 28). Kollektiivisuus ilmenee haluttomuutena erottua joukosta, eikä niinkään solidaarisena yhteenkuuluvuuden tunteena (Parikka 2007, 29).

Maskuliinisuuden ja feminiinisuuden (MAI) ulottuvuudessa Suomen ja Venäjän välillä ei ole kovin merkittävää eroa. Suomi lukeutuu Hofsteden näkemyksen mukaan voimakkaasti feminiinisiin kulttuureihin muiden Pohjoismaiden kanssa (Hofstede ym. 2010, 174). Venäjä on puolestaan arvomaailmaltaan yhdistelmä pehmeitä ja kovia arvoja (Parikka 2007, 42). Pisteytyksen valossa Venäjä on Suomen tavoin voimakkaammin feminiininen kuin maskuliininen kulttuuri, mitä ilmentävät esimerkiksi ihmissuhdeverkoston tärkeys ja tunteellisuuden hyväksyminen. Epävarmuuden välttämiseen (UAI) liittyen Venäjä kuuluu voimakkaasti vierautta, moniselitteisyyttä ja tuntemattomia tilanteita vältteleviin kulttuureihin (Parikka 2007, 45). Tässä ulottuvuudessa se saakin liki täydet pisteet Hofsteden asteikolla (kuvio 2). Myös Venäjälle ominainen byrokraattisuus liittyy Parikan (2007, 46) näkemyksen mukaan korkeaan epävarmuuden välttelyyn: byrokratia ja yksityiskohtaiset säännöt luovat illuusion siitä, että kaikkeen on varauduttu. Näin ollen ne tarjoavat henkistä turvaa. Sääntöviidakoon liittyy jännittävä ristiriita. Vaikka venäläinen rakastaa epävarmuutta sääteleviä pikkutarkkoja sääntöjä, ei niiden noudattamista käytännössä koeta kovin tarpeelliseksi, koska vallan väärinkäytökset nähdään hyväksyttävänä korkean valtaetäisyyden vuoksi (Parikka 2007, 49). Suomessa sääntöjen noudattamattomuus aiheuttaisi takuulla harmaita hiuksia, sillä suomalaisille on tyypillistä alistua sääntöihin vastaan pyristelemättä. Suomi lukeutuu epävarmuuden välttelyssä keskikastiin, mikä tarkoittaa käytännössä esimerkiksi sitä, että uuteen suhtaudutaan todennäköisemmin epäilevästi kuin innokkaasti (Hofstede ym. 2010, 217). Epävarmuuden välttely ei kuitenkaan ilmene Suomessa yhtä voimakkaasti kuin Venäjällä (Parikka 2007, 45).

Pitkän ja lyhyen aikavälin suuntautumiseen (LTO) liittyen Venäjällä vaikuttavat sekoittuvan sekä pitkään että lyhyeen aikaväliin liitettävät piirteet. Kaiken kaikkiaan Venäjä pisteytetään kuitenkin voimakkaasti pitkälle aikavälille suuntautuneeksi kulttuuriksi (kuvio 2), mitä selittänee venäläisten taipumus panostaa elämän mittaisiin ihmissuhteisiin (Hofstede ym. 2010, 251). Jossain määrin ristiriitaista on se, että venäläisten elämänasenne on tiivistettävissä lauseeseen ”ei huolta huomisesta”. Lisäksi heidän on nähty olevan kyvyttömiä katsomaan pitkälle tulevaisuuteen, mikä on Hofsteden mukaan pitkälle aikavälille suuntautuneille kulttuureille ominaista (Parikka 2007, 54–55). Suomen pisteet ovat tässä ulottuvuudessa suhteellisen matalat, mikä tarkoittaa lyhyen aikavälin suuntautuneisuuden puolelle kallistumista. Uusin ulottuvuuksista, nautiskelu vs. itsehillintä (IVR) lisättiin Hofsteden malliin vuonna 2010

(Hofstede ym. 2010, 281). Tuoreudesta johtuen tästä ulottuvuudesta on saatavilla rajallisesti tietoa. Suomi näyttäytyy nautiskeluun taipuvaisena kulttuurina, missä elämästä nauttiminen ja hauskan pitäminen nähdään sallittavana. Elämänasenne on yleisesti ottaen positiivinen ja vapaa-ajalla on tärkeä merkitys (The Hofstede Centre – Finland). Venäjä kuuluu puolestaan itsehillintään taipuvaisiin kulttuureihin. Tällöin vapaa-ajan merkitys on vähäisempi ja koetaan, että mielihyvään liittyvien tarpeiden tyydyttämistä tulee kontrolloida tiukoin sosiaalisin normein (Hofstede ym. 2010, 281).



Kuvio 2. Suomen ja Venäjän pisteytykset kansallisen kulttuurin dimensioissa Hofsteden mallin mukaan (The Hofstede Centre – Finland).

3 TILINTARKASTAJA JA KANSALLINEN KULTTUURI

3.1 Tilintarkastus ja tilintarkastaja

Suomessa tilintarkastuksesta säädetään ensisijaisesti uudistetussa tilintarkastuslaissa (TTL, 1141/2015) sekä siihen liittyvissä säädöksissä, jotka tulivat voimaan 01.01.2016. Lain mukaan tilintarkastus käsittää ”yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen” (TTL 3:1). Tätä kutsutaan usein myös lakisääteiseksi tilintarkastukseksi (Horsmanheimo & Steiner 2016, 23). Suoranaista yleistä määritelmää tilintarkastukselle laista ei kuitenkaan löydy. Kothari ja Barone (2011, 619) määrittelevät *tilintarkastuksen (auditing)* tilintarkastajien suorittamaksi tarkastukseksi, joka sisältää varmistumisen omaisuuserien fyysisestä olemassaolosta ja niiden oikeasta arvostuksesta sekä tutkii yrityksen sisäistä kontrollijärjestelmää varmistuakseen liiketapahtumien asianmukaisesta kirjautumisesta. Tilintarkastusprosessin tehtävänä on antaa tilintarkastajalle edellytykset muodostaa mielipide siitä, vastaavatko tilinpäätös ja toimintakertomus olennaisilta osin lain vaatimuksia ja antavatko ne ”oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta” (mt. 619; TTL 3:5). *Tilintarkastaja (auditor)* puolestaan määritellään teoksessa ”*Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2014*” seuraavasti:

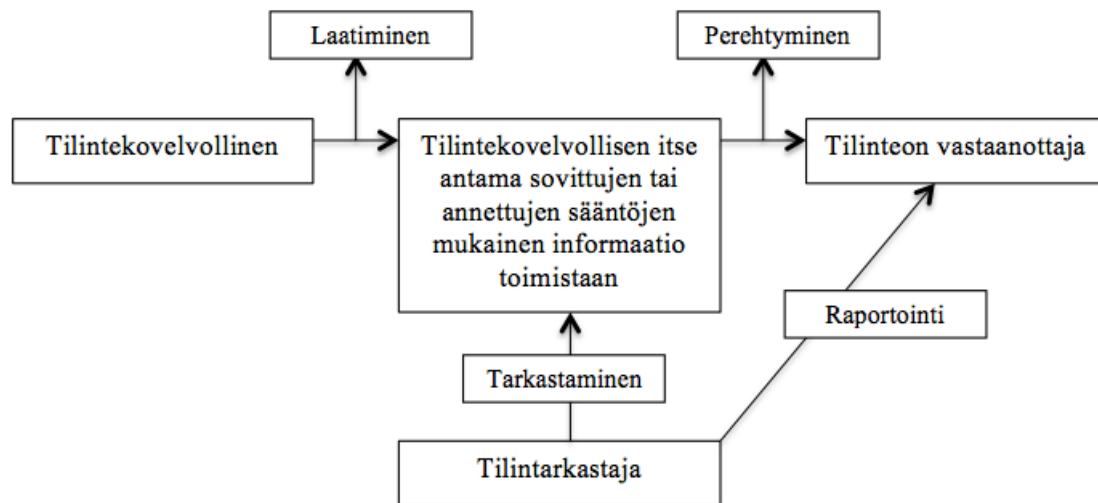
Termiä ”tilintarkastaja” käytetään tarkoittamaan tilintarkastusta suorittavaa henkilöä tai henkilöitä, tavallisesti toimeksiannosta vastuullista henkilöä tai muita toimeksiantotiimin jäseniä tai soveltuvissa tapauksissa tilintarkastusyhteisöä (Suomen Tilintarkastajat ry 2015, 179).

Tilintarkastuslain määritelmän mukaan tilintarkastaja on hyväksytty luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö, joka on oikeutettu tekemään tilintarkastuksia (Horsmanheimo ja Steiner 2016, 44). Tilintarkastajan keskeisin tehtävänä on varmistaa, että tilinpäätös ja toimintakertomus ovat lain näkökulmasta olennaisilta osin oikein (mt. 19). Yleisellä tasolla tilintarkastukseen on otettu kantaa esimerkiksi vuoden 2014 hallituksen esityksessä, joka koskee uudistettua tilintarkastuslakia (HE 254/2014). Esityksen mukaan tilintarkastajajärjestelmän tehtävänä on ennen kaikkea lisätä

luottamusta tilintarkastukseen ja taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen, ja siten edistää tilintarkastuksen korkeaa laatua. Tilintarkastus nähdään lisäksi keskeisenä välineenä tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja läpinäkyvyyden varmentamisessa. Myös julkisen hallinnon taloudellisen informaation luotettavuuden varmentaminen sekä pääomamarkkinoiden toiminnan tukeminen ovat sen tehtäviä (HE 254/2014). Tilintarkastukselle luetellaan hallituksen esityksessä muitakin rooleja: tilintarkastuksen ollessa luotettavaa ja riippumatonta, sillä on merkitystä niin talouden vakauden ylläpitämisessä, harmaan talouden torjunnassa kuin terveen kilpailun edistämisessäkin. Jotta tilintarkastus voi vastata sille asetettuihin tavoitteisiin, on sen oltava riippumatonta. Kososen (2005, 143) mukaan riippumattomuus on tilintarkastuksen kulmakivi, joka on käsitteellisesti lähellä sekä itsenäisyyttä että ammatillisen etiikan noudattamista. Ollakseen riippumaton tilintarkastajan on tiedettävä mikä on oikein, ja pyrittävä toimimaan sen mukaisesti. Saarikivi (1999, 55–58) on määritellyt riippumattomuuden artikkelissaan seuraavasti: *”Tilintarkastajan riippumattomuus on vapautta sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan perustellusti epäillä vaikuttavan tilintarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti.”* Iwasakin (2013, 13) mukaan sekä tilintarkastajan riippumattomuus että hänen kokeneisuutensa ovat keskeisiä ja toinen toistaan täydentäviä tekijöitä riippumattoman tilintarkastuksen turvaamisessa.

Kososen (2005, 32–33) mukaan tilintarkastuksen voi kiteyttää käytännön tasolla kolmeen kohtaan. Ensinnäkin tilintarkastuksen on täytettävä sille lainsäädännössä, viranomaisten määräyksissä sekä muissa tilintarkastuskohteen asiakirjoissa asetetut vaatimukset (*mitä tarkastetaan ja milloin*). Toisekseen tilintarkastajien on täytettävä heille asetetut kelpoisuusvaatimukset (*kuka tarkastaa*), ja heidän asettamisensa on pitänyt tapahtua asianmukaisesti (*kenen toimeksiannoista*). Kolmanneksi tilintarkastajien tulee suorittaa työnsä sellaisessa laajuudessa, että he voivat antaa lausuntonsa tarkastuskohteen antaman informaation oikeellisuudesta (*miten tarkastetaan, ammattitaito ja uskottavuus*). Tilintarkastus on yhteiskunnassa tapahtuvaa toimintaa, jota normittaa lainsäädäntö luoden sille puitteet, jotka konkretisoituvat varsinaisessa käytännön tarkastustyössä. Normit siis määrittävät, mitä tarkastetaan ja milloin tarkastetaan. Tilintarkastajan rooli on puolestaan käytännön toimijana ratkaista, miten tarkastus toimitetaan ja raportoida tilinpäätösinformaation oikeellisuudesta.

Tilintarkastuksen tarpeellisuuden perustaksi on esitetty lukuisia teorioita, joista yksi on kuviossa 3 esitetty agenttiteoria. Agenttiteoriassa lähtökohtana on tilintekovelvollisuus, joka syntyy päämiehen antaessa omistamansa resurssin toisen tahon (agentin) käyttöön. Agentti (yhtiön hallitus) raportoi resurssin käytöstä päämiehelleen (osakkeenomistajat). Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa tilintekovelvollisen, eli agentin, antaman informaation oikeellisuus. Koska agentilla on omasta toiminnastaan enemmän tietoa kuin päämiehellä, on päämiehen haastavaa arvioida, toimiiko agentti hänen etujensa mukaisesti. Tilintarkastaja pyrkii toiminnallaan vähentämään juuri yhtiön hallituksen ja osakkeenomistajien väliseen agenttisuhteeseen liittyvää informaation epäsymmetriaa. (Kosonen 2005, 32.)



Kuvio 3. Tilintarkastuksen sisältö (Riistama 1999, 29).

3.2 Tilintarkastajan rooli ja kansallinen kulttuuri

Aiemmassa tutkimuksessa on tunnistettu mm. Nobesin (1998, 162–163), Finchin (2009, 2) ja Iwasakin (2013, 3–4) mukaan lukuisia tekijöitä, jotka selittävät osaltaan kansainvälisesti laskentatoimessa ja tilintarkastuksessa esiintyviä eroja. Näihin lukeutuvat esimerkiksi yritysten omistusrakenteet ja rahoitusjärjestelmä, yrityksen koko, yrityskaupat, verotus, inflaatio, koulutuksen taso, laskentatoimen ammattilaisten tausta, oikeusjärjestelmä, historia, maantiede, kieli, taloudelliset ja poliittiset tapahtumat, yhteiskunnallinen ilmapiiri, uskonto, luonnonmullistukset sekä kulttuuri. Kulttuurin vaikutusta laskentatoimeen ja tilintarkastukseen on tutkittu varsin paljon, sillä kansainvälisesti toimivat yritykset ovat kiinnostuneita kulttuurista ja sen

mahdollisista vaikutuksista yritysten toimintaan. Esimerkiksi Gray (1988, 1) esittää klassikoksi nousseessa tutkimuksessaan, että laskentatoimen tehtäviä toteutetaan lukuisin eri tavoin eri maissa, sillä laskentatoimen järjestelmä on osin ympäristönsä tuote. Näin ollen laskentatoimi ei ole samanlaista kaikkialla. Lisäksi Grayn (1988) mukaan kansallisella kulttuurilla on vaikutusta laskentatoimen kehitykseen esimerkiksi lainsäädännön kautta ja se vaikuttaa täten myös taloushallintoon sekä tilinpäätöstietoihin. Gray kehitti tutkimuksessaan Hofsteden malliin pohjautuvat laskentatoimen arvodimensiot, jotka käydään yksityiskohtaisemmin läpi osiossa 3.2.1.

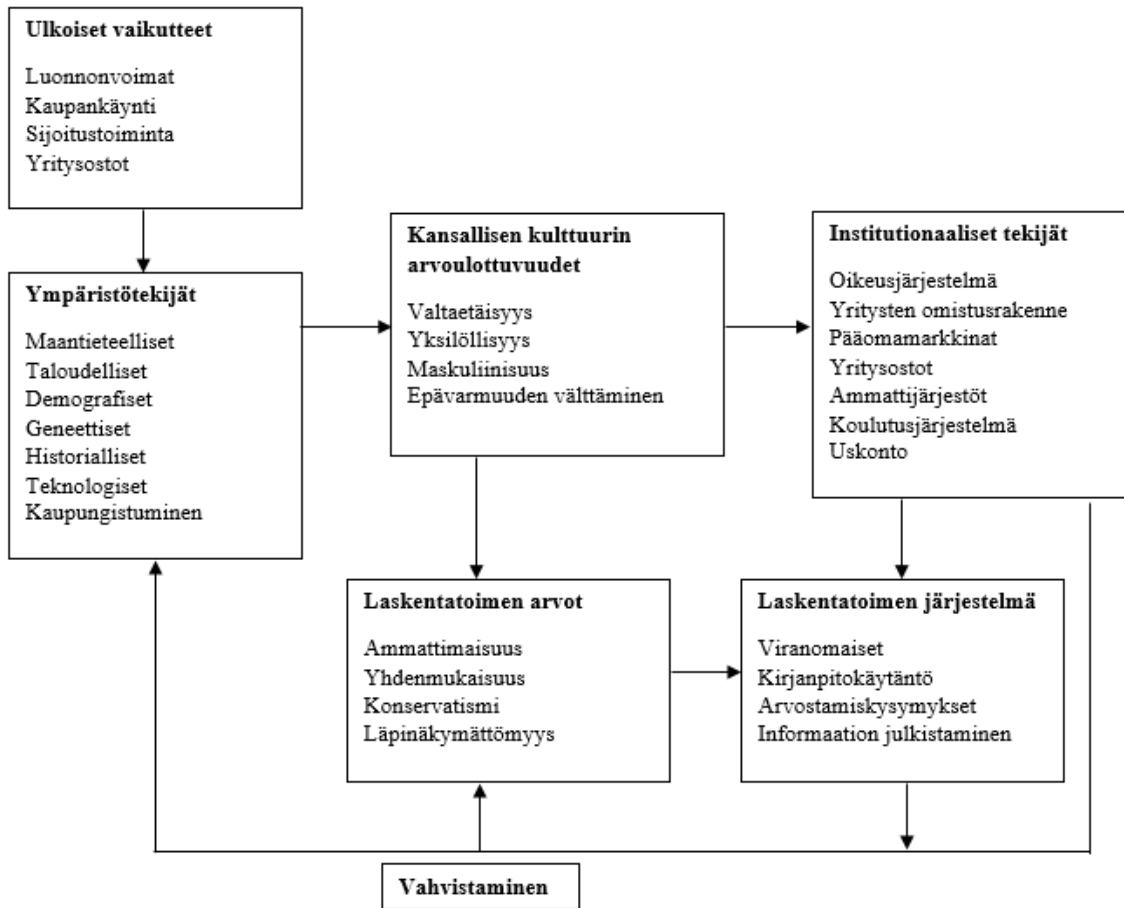
Grayn laskentatoimen arvodimensiot ovat saavuttaneet vahvan jalansijan laskentatoimeen liittyvässä kulttuurintutkimuksessa, ja lukuisat tutkimukset ovat jatkaneet hänen työtään (mm. Perera 1989; Douppnik & Salter 1995; Salter & Niswander 1995; Douppnik & Riccio 2006; ks. myös Nobes 1998). Viime vuosina esimerkiksi Sormunen, Jeppesen, Sundgren ja Svanström (2013), Hu, Chand ja Evans (2013) sekä Cowperthwaite (2010) ovat tutkineet laskentatoimen, tilintarkastuksen ja kansallisen kulttuurin kytköksiä. Sormusen ym. (2013) mukaan eri maiden välillä on eroja tilintarkastajien raportoinnissa, vaikka noudatettavat tilintarkastusstandardit ovat samanlaisia. Eroja siis esiintyy lainsäädännön harmonisoinnista huolimatta, mitä voidaan pitää todisteena ympäristötekijöiden, kuten kansallisen kulttuurin, vaikutuksesta (Sormunen ym. 2013, 310). Hu ym. (2013) tutkimuksen mukaan laskentatoimen ammattilaisen, kuten tilintarkastajan, ammatillinen harkinta linkittyy yksilön kulttuurillisiin arvoihin. Näin ollen kulttuurierot vaikuttavat välillisesti kansainvälisten standardien tulkintaan, sillä ammatillinen harkinta on keskeinen tekijä laskentatoimen informaatiota tuottaessa (Hu ym. 2013, 72). Philip Cowperthwaite (2010, 182) on puolestaan ottanut tutkimuksessaan kantaa kysymykseen, onko kansainvälisten standardien pohjalta suoritettava tilintarkastus yhdenmukaista maasta riippumatta. Hänen mukaansa tämä on epätodennäköistä kulttuurin vaikutuksen vuoksi: kulttuuri vaikuttaa sekä standardien tulkintaan että itse tilintarkastuksen tekemiseen.

Cowperthwaite (2010, 179–181) esittää lisäksi, että Hofsteden viitekehykseen suhteutettuna tilintarkastusalan ammattilaisten kannalta erityisen merkitykselliset kulttuuridimensiot ovat valtaetäisyys, epävarmuuden välttäminen sekä yksilöllisyyden ja kollektiivisuuden suhde yhteiskunnassa. Valtaetäisyys on merkittävä ulottuvuus, koska se ilmentää suhtautumista esimerkiksi sosiaaliseen, taloudelliseen ja

koulutukselliseen epätasa-arvoon sekä sitä, miten epätasa-arvoa käsitellään jokapäiväisessä elämässä (Cowperthwaite 2010, 183). Epävarmuuden välttäminen on keskeinen ulottuvuus, koska se ilmaisee, miten päivittäisiin epävarmuustekijöihin elämässä reagoidaan. Yksilöllisyyden ja kollektiivisuuden suhde on puolestaan tärkeä ulottuvuus, koska se kertoo yksilön suhteesta ryhmään. Olennaista kollektiivisissa kulttuureissa on se, että ryhmän etu menee yksilön edun edelle – vastaavasti yksilöllisissä yhteiskunnissa yksilön etu ohittaa ryhmän edun (Hofstede 1993, 77–78). Kulttuuridimensioiden ohella Cowperthwaite (2010, 183) kiinnittää huomiota viestinnän merkitykseen tilintarkastuksessa. Joissakin maissa, kuten Kanadassa, toimeksiannon nuorimmat tilintarkastajat odottavat voivansa keskustella toimeksiantoa johtavan tarkastajan kanssa – esimerkiksi Malesiassa vastaavia odotuksia ei puolestaan ole. Pelkästään eroavat odotukset viestinnän suhteen tekevät tilintarkastuksen suorittamisesta erilaista, vaikka noudatetaankin samoja kansainvälisiä standardeja. Tutkielman näkökulmasta on oletettavaa, että myös Suomen ja Venäjän välillä kommunikaatiotyylisiin liittyvät erot vaikuttavat tilintarkastuksen suorittamiseen.

3.2.1 Gray ja laskentatoimen arvodimensiot tilintarkastuksessa

Sidney J. Gray jatkoi Hofsteden (1980) aloittamaa tutkimustyötä arvoulottuvuuksista laskentatoimen kontekstissa. Gray (1988, 5) pyrki erityisesti selvittämään, miten Hofsteden esittämät kansallisen kulttuurin ulottuvuudet selittävät kansainvälisiä eroja laskentatoimen järjestelmissä ja laskentatoimen alakulttuurissa. Grayn (1988, 5, 7) mallin (ks. kuvio 4) mukaan kansallisen kulttuurin ulottuvuudet määräytyvät ympäristötekijöiden perusteella. Ympäristötekijöihin vaikuttavat ulkoiset vaikutteet. Kansallisen kulttuurin arvoilla on puolestaan institutionaalisia seurauksia esimerkiksi oikeusjärjestelmän, yritysten omistusrakenteiden, pääomamarkkinoiden ja vastaavien instituutioiden muodoissa. Lisäksi Gray (1988, 5) esittää, että laskentatoimen ammattilaisen arvomaailmalla ja asenteilla on yhteys kansallisen kulttuurin arvoihin. Laskentatoimen arvot puolestaan vaikuttavat laskentatoimen järjestelmään ja siihen, millaiseksi se mm. kirjanpitokäytäntöineen kehittyy. Laskentatoimen järjestelmään kuuluvat mallin mukaan viranomaiset, täytäntöönpano, arvostamiseen liittyvät kysymykset sekä informaation julkistaminen. Sen kehittymiseen vaikuttavat myös institutionaaliset tekijät.



Kuvio 4. Laajennettu Grayn viitekehys (Gray 1988, 7; vrt. Hofstede 1982, 22 sekä Salter & Lewis 2011, 136).

Hofsteden tunnistamat kulttuuriarvoulottuvuudet ovat sovellettavissa laskentatoimen ammattilaisiin, kuten tilintarkastajiin, Grayn (1988, 6) mukaan seuraavasti:

Jos Hofstede on tutkimuksessaan tunnistanut oikein yksilöllisyyden vs. kollektiivisuuden, valtaetäisyyden, epävarmuuden välttämisen ja maskuliinisuuden vs. feminiinisuuden merkittävinä kansallisen kulttuurin arvoulottuvuuksina, tulisi tällöin olla mahdollista todentaa niiden suhde laskentatoimen arvoihin. Mikäli tällainen suhde on olemassa, niin on mahdollista todentaa yhteys kansallisen kulttuurin arvojen ja laskentatoimen välillä, ja täten arvioida kulttuurin vaikutusta [laskentatoimeen]. (Gray 1988, 6.)

Hofsteden (2001, 5) mukaan arvo on voidaan määritellä laajaksi taipumukseksi pitää jotakin asiantilaa tavoiteltavampana tai haluttavampana kuin toista. Arvoilla on

merkitystä, sillä niiden voidaan olettaa vaikuttavan laskentatoimen käytänteisiin, tilinpäätösinformaation julkistamiseen sekä kirjanpitokäytänteisiin eli omaisuuserien arvostamiseen (Gray 1988, 5; Doupnik & Riccio 2006, 238). Koska tilintarkastus on osa laskentatoimea, on arvoilla merkitystä myös sen kannalta. Arvoulottuvuudet ovat Grayn (1988, 8) mukaan seuraavat:

- Ammattimaisuus vs. lakiin perustuva sääntely (*Professionalism vs. Statutory Control*)
- Yhdenmukaisuus vs. joustavuus (*Uniformity vs. Flexibility*)
- Konservatismi vs. optimismi (*Conservatism vs. Optimism*)
- Läpinäkymättömyys vs. läpinäkyvyys (*Secrecy vs. Transparency*)

Ensimmäinen ulottuvuus, ammattimaisuus vs. lakiin perustuva sääntely, kuvaa Hofsteden (2001, 383) mukaan kontrollijärjestelmän roolia laskentatoimen ammatilaisen toiminnassa. Grayn (1988, 8) mukaan ammattimaisuudessa korostuu yksilön harkintakyky ja ammatillinen itsesääntely. Tilintarkastuksessa tämä tarkoittaa tilintarkastajan itsearviointin ja itsesääntelyn korostunutta merkitystä. Sen vastapuolella on lakisääteinen kontrolli, jossa korostuu tilintarkastajien toimiminen tarkasti ohjeiden ja sääntöjen mukaan viranomaisten valvonnan alaisuudessa. Juuri ammattimaisuuden arvoulottuvuus on keskeinen tilintarkastuksessa, koska tilintarkastajilta vaaditaan ammatillista harkintaa ja itsenäistä päätöksentekoa jatkuvasti. Hofsteden (1980) dimensioista ammattimaisuus linkittyy erityisesti yksilöllisyyteen sekä epävarmuuden välttämiseen (Gray 1988, 9). Ammatillisen harkinnan käyttöön kannustavat voimakkaammin ympäristöt, joissa korostetaan itsenäisyyttä ja yksilön yritteliäisyyttä ja jotka ovat sosiaalisilta sidoksiltaan löyhempiä. Alhainen epävarmuuden välttäminen puolestaan sallii ammatillisen harkintakyvyn käytön paremmin, koska ylenmääräistä sääntelyä kartetaan ja luotetaan reiluun peliin.

Toinen Grayn (1988, 8) tunnistama ulottuvuus, yhdenmukaisuus vs. joustavuus, kytkeytyy tilintarkastuksen kontekstissa tilintarkastajien noudattamiin käytäntöihin. Yhdenmukaisuus tarkoittaa lain tai standardien nojalla tarkasti noudatettavia käytäntöjä. Sen vastakohtana ovat joustavat käytännöt, jotka huomioivat laajemmin yksittäisen yrityksen vallitsevat olosuhteet. Grayn (1988, 9) mukaan yhdenmukaisilla kirjanpitokäytännöillä voidaan tarkoittaa esimerkiksi yhtenäisiä tilikarttoja tai

verosäännösten soveltamista omaisuuserien arvostamisessa. Hofsteden (1980) kulttuuriulottuvuuksista yhdenmukaisuus liittyy voimakkaimmin epävarmuuden välttämiseen ja kollektiivisuuteen (Gray 1988, 9–10). Vahvaan epävarmuuden välttämiseen liittyvät tarkat lait ja säännöt, käyttäytymisnormit sekä ehdottomien totuuksien ja arvojen etsiminen, mitkä luovat osaltaan yhdenmukaisuutta. Yksilöllisyyden vastakohta kollektiivisuus kytkeytyy puolestaan yhdenmukaisuuteen lujien ihmistenvälisten sidosten, tiukkojen sosiaalisten normien ja yhteisten sääntöjen takia.

Kolmas Grayn (1988, 8) laskentatoimen arvoulottuvuuksista, konservatismi vs. optimismi, liittyy Hofsteden (2001, 383) mukaan arvonmäärittelyyn liittyviin kysymyksiin laskentatoimessa. Tilintarkastuksen näkökulmasta keskeinen kysymys on se, miten tilintarkastajat lähestyvät epävarmojen tulevaisuuteen sijoittuvien tapahtumien ennustamista. Konservatismi korostaa varovaisuutta arvonmäärittelyssä, kun taas optimismissa korostuu Grayn (1988, 8) mukaan riskien salliminen. Suhtautuminen omaisuuserien arvostamiseen on laskentatoimen teorian perustavanlaatuisia kysymyksiä, mutta Grayn (1988, 10) mukaan konservatistisen tason vaihtelee kansainvälisesti paljon. Tähän vaikuttavat aiemman tutkimuksen perusteella ainakin pääomamarkkinoiden kehitys, laskentatoimen ja verotuksen suhde sekä sidosryhmien intressien painotuserot. Hofsteden (1980) dimensioista konservatismi liittyy lähimmin korkeaan epävarmuuden välttämiseen, sillä tällöin kulttuurissa arvostetaan turvallisuutta ja varovaisuutta selviytymiskeinoina tulevaisuuden epävarmuutta vastaan. Lisäksi korkea yksilöllisyys ja maskuliinisuus ovat yhteydessä optimismiin siten, että yksilön suorituksen korostaminen edistää riskin ottamista ja vähemmän konservatiivista suhtautumista arvonmäärittelyyn.

Neljäs laskentatoimen arvoulottuvuus, läpinäkymättömyys vs. läpinäkyvyys, kuvaa tiedon jakamisen ja julkistamisen avoimuutta. Grayn (1988, 8) mukaan läpinäkymättömässä ja salailevassa kulttuurissa tietoa jaetaan liiketoiminnasta vain niille tahoille, jotka kuuluvat yrityksen johtoon tai sen toiminnan rahoittajiin. Vastakohtanaan salailevalla kulttuurilla on läpinäkyvyys, jossa korostuu tiedon avoimempi jakaminen ja laajempi julkinen tilivelvollisuus. Tiedon jakamiseen liittyvät kysymykset ovat keskeisiä tilintarkastajille, sillä heidän tehtävänä on varmentaa yrityksen tuottamaa tietoa sen toiminnasta kiinnostuneille sidosryhmille (Nobes &

Parker 2008, 482). Hofsteden (1980) ulottuvuuksista tämä dimensio vaikuttaisi liittyvän eniten epävarmuuden välttämiseen, valtaetäisyyteen sekä kollektiivisuuteen (Gray 1988, 11). Korkea epävarmuuden välttäminen liittyy läpinäkymättömyyteen, sillä tiedon rajoittamisella estetään konflikteja sekä kilpailua ja täten edistetään turvallisuutta. Korkea valtaetäisyys kytkeytyy tiedon pimeämiseen, koska tieto on valtaa ja se on siten omiaan säilyttämään vallan epätasaista jakautumista. Kollektiivisuudessa keskeistä on yrityksen lähipiiriin kuuluminen, jolloin ulkoiset osapuolet saatetaan jättää herkemmin tiedon jakamisen piirin ulkopuolelle.

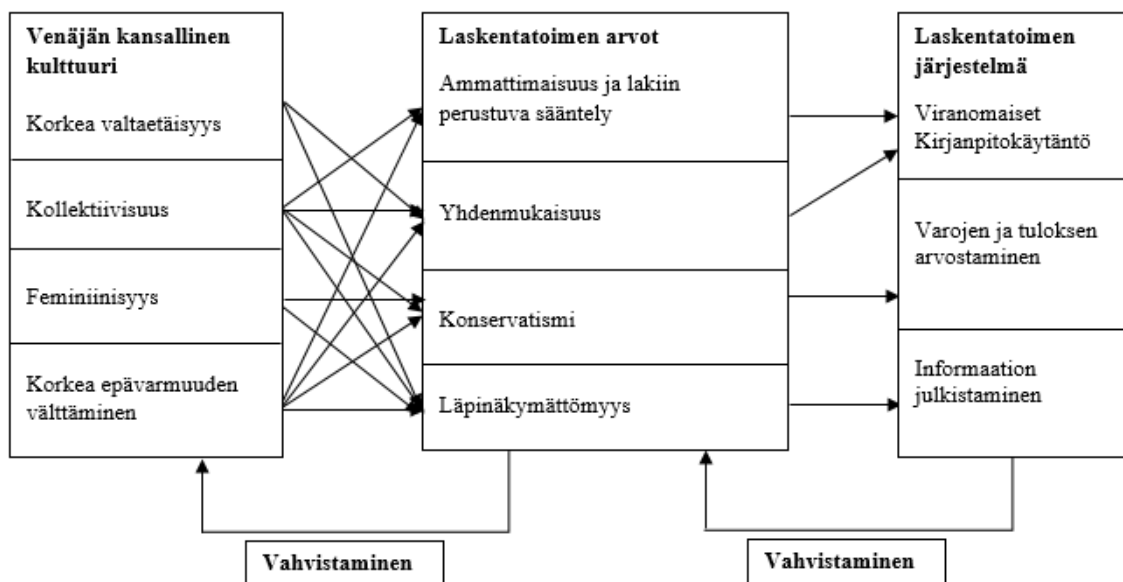
Mainitut neljä arvoulottuvuutta vaikuttavat tilintarkastajien suorittamaan tilintarkastukseen. Grayn (1988, 10–12) mukaan Hofsteden (1980) kulttuurin arvoulottuvuuksista yksilöllisyydellä ja epävarmuuden välttämällä on eniten yhteyksiä laskentatoimen alakulttuurin arvoihin. Erityisesti laskentatoimessa korostuvat ammattimaisuus ja siihen liittyvä ammatillinen harkinta, konservatismi eli arvonmääritykseen liittyvät kysymykset sekä läpinäkymättömyys eli yhtiöön liittyvän tiedon jakaminen ja julkistaminen.

3.2.2 Laskentatoimen arvot Suomessa ja Venäjällä

Luvussa 3.2.1 esiteltyjä Grayn (1988) laskentatoimen arvodimensioita voidaan soveltaa yksityiskohtaisemmin Suomen ja Venäjän laskentatoimen arvojen analysointiin. Suomea ja Venäjää verrattaessa erityisesti valtaetäisyys, yksilöllisyyden ja kollektiivisuuden taso sekä epävarmuuden välttämisen taso nousevat esille Hofsteden (1980) dimensioista (ks. kuvio 2), joten eroja laskentatoimen arvoissa voisi myös olettaa ilmenevän. Grayn (1988, 9–11) tutkimuksessa esitettyjen hypoteesien sekä muun aiemman tutkimuksen (ks. Borker 2012; 2013) pohjalta voidaan tunnistaa Venäjällä ja Suomessa painottuvat laskentatoimen arvodimensiot.

Borker (2012, 321) esittää artikkelissaan, että Venäjällä laskentatoimen arvoissa korostuvat lakiin perustuva sääntely, yhdenmukaisuus, konservatismi sekä läpinäkymättömyys. Lakiin perustuva sääntely painottuu Venäjällä Grayn (1988, 9) ensimmäisen hypoteesin mukaan, koska kulttuuri on kollektiivinen ja sekä valtaetäisyys että epävarmuuden välttäminen ovat korkealla tasolla. Yhdenmukaisuutta selittävät

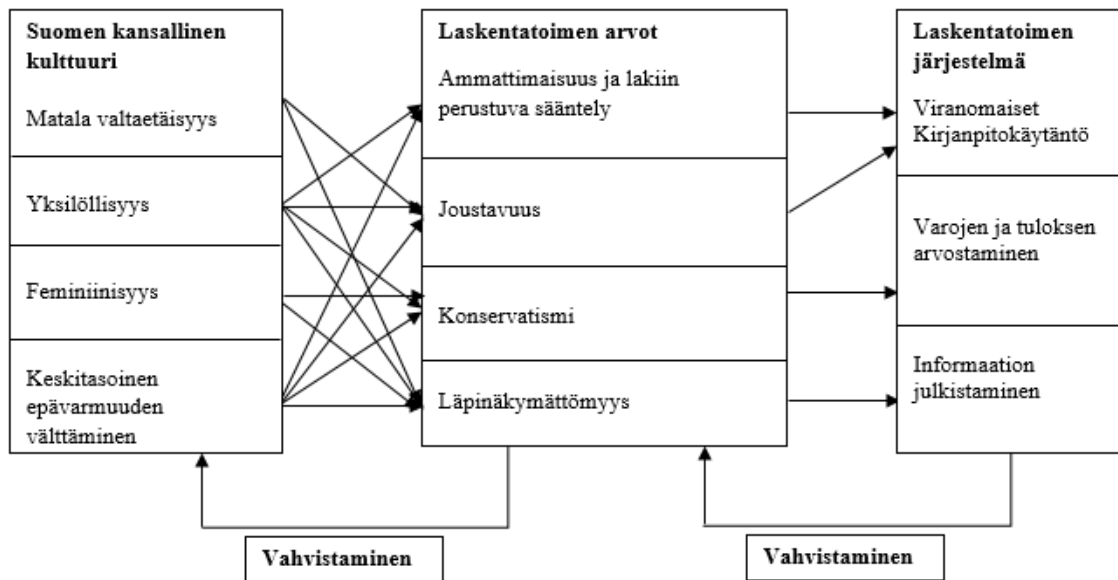
Grayn (1988, 10) mukaan samat tekijät kuin lakiin perustuvaa sääntelyä: kollektiivisuus, korkea valtaetäisyys ja korkea epävarmuuden välttäminen. Konservatismiin vaikuttavat kulttuurin feminiinisyyden, kollektiivisuus sekä korkea epävarmuuden välttäminen, joiden perusteella konservatismi laskentatoimen kontekstissa on Venäjällä vahvaa (Gray 1988, 10). Läpinäkymättömyyteen puolestaan kytkeytyvät kollektiivisuus ja feminiinisyyden sekä korkea valtaetäisyys ja epävarmuuden välttäminen (Gray 1988, 11). Kuviossa 5 on esitetty kansallisen kulttuurin arvojen ja laskentatoimen arvojen yhteydet sekä vaikutukset laskentatoimen järjestelmään Venäjällä.



Kuvio 5. Kansallisen kulttuurin vaikutus Venäjän laskentatoimen arvoihin (vrt. Perera 1989, 47; Douplik & Riccio 2006, 239; Borker 2012, 321).

Vastaavasti Suomeen kansallisen kulttuurin ja laskentatoimen arvojen yhteyksiä sovellettaessa päädytään kuvion 6 mukaiseen johtopäätökseen. Suomen laskentatoimen arvoissa korostuvat ammattimaisuus yhdistettynä lakiin perustuvaan sääntelyyn, joustavuus, konservatismi sekä keskitason läpinäkymättömyys (Elo 2012, 78–79). Ammattimaisuus painottuu Suomessa lakiin perustuvaa sääntelyä voimakkaammin Grayn (1988, 9) mukaan, koska kulttuuri on yksilöllinen ja epävarmuuden välttäminen on keskitasoista. Joustavuus korostuu Grayn (1988, 10) mukaan yksilöllisyyden ja keskitason epävarmuuden välttämisen takia, minkä ohella matala valtaetäisyys edesauttaa joustavuutta. Konservatismiin ovat yhteydessä kulttuurin feminiinisyyden, yksilöllisyys sekä keskitason epävarmuuden välttäminen. Venäjään verrattuna

konservatismi Suomessa on lähempänä optimismia kuin Venäjällä, missä se on vahvaa etenkin korkean epävarmuuden välttämisen vuoksi (Gray 1988, 10). Neljäs laskentatoimen arvoista puolestaan sijoittuu Suomessa läpinäkymättömyyden ja läpinäkyvyyden rajamaastoon (Elo 2012, 79). Kulttuurin yksilöllisyys, matala valtaetäisyys ja keskitason epävarmuuden välttämisen luovat osaltaan läpinäkyvyyttä, mutta läpinäkymättömyys on hiukan voimakkaampaa kuin sen läpinäkyvyys (Gray 1988, 11).



Kuvio 6. Kansallisen kulttuurin vaikutus Suomen laskentatoimen arvoihin (vrt. Perera 1989, 47; Douplik & Riccio 2006, 239; Elo 2012, 78–79).

Tilintarkastuksen kannalta Venäjällä ja Suomessa ilmenevillä laskentatoimen arvoilla on merkitystä myös käytännössä. Borkerin (2012, 320) mukaan eroavat laskentatoimen arvot voivat vaikuttaa laskentatoimen järjestelmien, kuten tilintarkastuksen ja siihen liittyvän lainsäädännön, kehittymiseen eri suuntiin. Venäjää ja Suomea verrattaessa Venäjällä korostuu lainsäädännön vahvempi ja toisaalta ammattimaisuuden pienempi rooli, yhdenmukaisuuden korostuminen ja vahvempi läpinäkymättömyys. Sekä Venäjä että Suomi ovat lähempänä konservatismia kuin optimismia. Vertailun pohjalta Suomessa tilintarkastajien toimintaa ohjaa Venäjää voimakkaammin ammatillinen harkinta ja itsesääntelyn merkitys on korostunut. Venäjällä taas sovellettava lainsäädäntö vaikuttaa vahvemmin tilintarkastuksen suorittamiseen. Lisäksi tarkastuskäytäntöjä leimaa Venäjällä yhdenmukaisuus, kun Suomessa lähtökohta vaikuttaisi olevan lähempänä joustavuutta ja siten esimerkiksi tapauskohtainen

soveltaminen yleisempää. Koska sekä Venäjä että Suomi näyttäytyvät konservatiivisina, voidaan olettaa tilintarkastajien suhtautuvan varovaisesti arvonmääritykseen ja ylipäättään tulevaisuuteen sijoittuvien tapahtumien arviointiin. Tilinpäätösraportointiin liittyvä läpinäkymättömyys puolestaan leimaa niin Venäjää kuin Suomea, joskin Suomessa se näyttäytyy heikompana. Käytännössä Suomessa tilintarkastuksessa vaikuttaisi siis korostuvan avoimempi tiedon jakaminen ja laajempi julkinen tilivelvollisuus kuin Venäjällä.

3.3 Tilintarkastus Suomessa ja Venäjällä

Venäjällä laskentatoimen käytänteet ovat käyneet läpi dramaattisen muutoksen Neuvostoliiton kaatumisen jälkeen, mikä koskee myös tilintarkastusta (Nobes 1998, 165; Iwasaki 2013). Vaikka kommunistiblokin luhistumisesta on kulunut liki 25 vuotta, osakemarkkinat ja pankkijärjestelmät hakevat jossain määrin yhä muotoaan Venäjällä sekä muualla Itä- ja Keski-Euroopassa. Tästä seuraa se, että yritystoimintaan liittyvillä valvontajärjestelmillä sekä muilla talouteen liittyvillä instituutioilla on vain rajallinen vaikutusvalta suhteessa yritysten johdon toimintaan. Iwasakin (2013, 1) mukaan tämänkaltaisissa olosuhteissa siirtymätalouksilla on taipumus kiinnittää huomiota juuri tilintarkastuksen rooliin yrityksiä valvovana järjestelmänä. Esimerkiksi Venäjän keskushallinto on tunnistanut tehokkaan ja toimivan tilintarkastusjärjestelmän muodostamisen ratkaisevan merkityksen hyvän hallintotavan vahvistamisessa venäläisissä yrityksissä. Näin ollen on olennaista ymmärtää laajemmin, mikä on tilintarkastuksen nykytilanne Venäjällä.

Lainsäädäntö ja markkinaolosuhteet ovat Venäjällä hyvin erilaisia kuin mihin kehittyneissä maissa on totuttu (Iwasaki 2013, 8). Mennickenin (2008, 402) mukaan Venäjällä painotetaan voimakkaammin esimerkiksi verosäännösten ja valtion määräysten noudattamista verrattuna anglosaksiseen perinteeseen, minkä piiriin myös Suomen voidaan laskea kuuluvan. Huomionarvoista on sekin, että vaikka Venäjä on ollut avoin anglosaksisille vaikutteille yli parikymmentä vuotta, viralliset rakenteet leviävät nopeammin kuin mitä yksilöiden kokemukseen perustuva tieto ja asiantuntemus rakentuvat (Westney 1987). Virallisiin rakenteisiin tilintarkastuksessa lukeutuvat esimerkiksi kansainvälisiin standardeihin pohjautuva Venäjän GAAP

(*Russian Accounting Standards, Положение по бухгалтерскому учёту ПБУ*). Vaikka muodolliset normit ovat saavuttaneet Venäjän nopeasti, se ei suinkaan tarkoita, että olisi mahdollista puhua kansainvälisesti tunnustetuista laskentatoimen käytänteistä yleisellä tasolla (Mennicken 2008, 402),

3.3.1 Tilintarkastuksen erityispiirteet Venäjällä

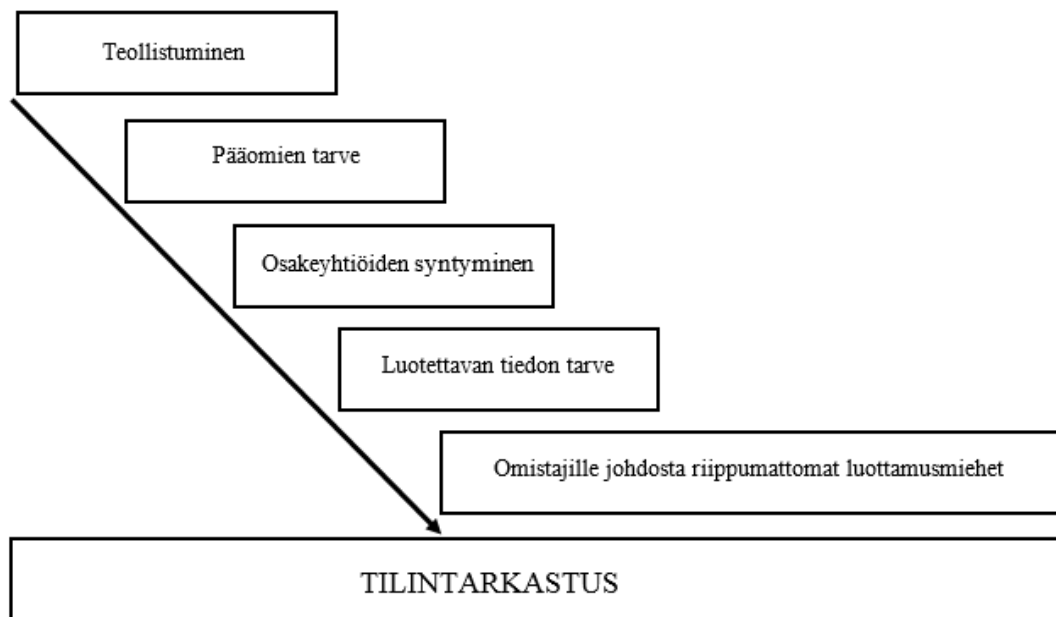
Huomionarvoista tilintarkastusalan kehityksessä Venäjällä on sen kehittyminen lyhyen ajanjakson sisällä verrattuna länsimaihin, sillä neuvostoaikoina tilintarkastuksen rooli oli erityyppinen kuin mitä se nykyisin on (Iwasaki 2013, 7). Ensimmäinen tilintarkastusalan yritys nyky-Venäjän historiassa oli Interaudit, joka perustettiin Neuvostoliiton ministerineuvoston (*Cabinet of Ministers*) uudelleenjärjestelyn myötä vuonna 1987 (Iwasaki 2013, 6). Interauditin tarkastuskohteena olivat vain silloisessa Neuvostoliitossa toimineet ulkomaiset yhteisyritykset (*joint venture company*): sen ensisijaisena tehtävänä oli näin ollen valvoa, että kansallinen poliittinen linja tulee noudatetuksi. Käännekohtana Neuvostoliiton suunnitelmatalouden uudistamisessa ja tilintarkastuksen viemisessä kohti markkinataloutta voidaan pitää silloisen Neuvostoliiton kommunistisen puolueen pääsihteerin Mihail Gorbatšovin 1980-luvun lopulla esittelemiä teesejä, *perestroikaa* (uudelleenrakentaminen) ja *glasnostia* (avoimuus) (Gorbatšov 1987). Näiden uudistusten perimmäisenä tavoitteena oli Mennickenin (2010, 13) mukaan siirtyminen vähitellen kohti avoimuudelle, poliittiselle vapaudelle ja länsiyhtäläisemmälle ulkopoliitikalle rakentuvaa markkinaehtoisempaa toimintamallia. Tällä kaikella oli vaikutuksensa myös tilintarkastukseen: neuvostoaikaisesta valvontajärjestelmästä haluttiin siirtyä vähemmän byrokraattisiin käytäntöihin, jotka palvelisivat paremmin yritysten tarpeita (Mennicken 2010, 16). Vastauksena markkinauudistuksille nähtiin länsimainen tilintarkastus, jonka nähtiin vahvistavan yritysten tilivelvollisuutta, lisäävän niiden autonomiaa ja edistävän laskentatoimen käytänteitä sekä itsehallintoa (Mennicken 2010, 17). Sitten sosialistisen järjestelmän kaatuminen ja sitä seuranneet lukuisat markkinareformit ovat synnyttäneet jatkuvasti kasvavan tarpeen erityisesti ulkoisille tilintarkastuspalveluille (*external audit*). Myös kansainväliset alan toimijat, alkaen Ernst & Youngista vuonna 1989, ovat aloittaneet toimintansa Venäjällä yksi toisensa perään 1980-luvun lopulta lähtien. (Iwasaki 2013, 6–7.)

Neuvostoliiton aikaiset laskentatoimen perinteet vaikuttavat uudistuksista huolimatta yhä Venäjän laskentatoimen ja tilintarkastuksen taustalla (Alon & Dwyer 2012, 139–141). Alonin ja Dwyerin (2012, 139) mukaan neuvostoaikoina laskentatoimen tehtävänä oli valvoa suunnitelmatalouden suorituskykyä kokonaisuutena, sen sijaan että se olisi seurannut yksittäisen yrityksen suoriutumista markkinatalouksien tapaan. Näin ollen yksittäistä yritystä koskeva taloudellinen informaatio oli hyödytöntä, eikä laskentatoimella ollut muuta tehtävää kuin tekninen kirjanpito. Yritykset eivät myöskään valmistelleet tilinpäätöksiä ulkoista raportointia varten, vaan viranomaiset käyttivät valtion määäämiä taloudellisia raportteja arvioidakseen suunnitelmatalouden toteutumia ja tuottavuutta. Tilintarkastus oli valtiorahoitteinen valvontajärjestelmä, joka toteutti suunnitelmatalouden ideologiaa ja mahdollisti viranomaisille valtio-omisteisten tuotantoyksiköiden tarkkailun (Alon & Dwyer 2012, 139; Mennicken 2010, 10). Ulkoisille tilintarkastuspalveluille ei ollut yksinkertaisesti tarvetta Neuvostoliitossa, sillä taloudellisella informaatiolla ei ollut ulkopuolisia käyttäjiä valtion lisäksi.

Nykyisin tilintarkastuksen tilanne Venäjällä on vakiintuneempi, ja sen merkityksen on nähty olevan kasvussa (mm. Samsonova 2009; Mennicken 2010; Alon & Dwyer 2012). Instituutiona tilintarkastus ei kuitenkaan ole täysin vakaa, sillä tilintarkastuksen käytäntöihin Venäjällä vaikuttavat merkittävästi esimerkiksi valtionomistajuus, yrityksen koko, rahoitusjärjestelyt ja liiketoiminnan kansainvälisyys (Iwasaki 2013, 4). Lisäksi poliittisten ja taloudellisten tekijöiden vaikutus tilintarkastajien riippumattomuuteen ja ammattitaitoon on huomattava. Näihin lukeutuvat esimerkiksi Venäjän federaation hallinnon rooli yrityselämässä, talouteen liittyvät systeemipuutteet sekä yleinen epävarmuus talouden eri tasoilla (Iwasaki 2013, 4; BOFIT Venäjä-ennuste 2016–2018/1). Tilintarkastusmarkkinoilla ulkomaalaistaustaisten toimijoiden osuus on kasvanut merkittäväksi ja useimmat niistä ovat kärkisijoilla tilintarkastusalan myynnin perusteella tehdyissä listauksissa (Iwasaki 2013, 7). On myös kiinnitetty huomiota ulkomaalaisten toimijoiden valistavaan ja koulutukselliseen rooliin koko tilintarkastusmarkkinoita ajatellen, sillä ne tunnetaan työnsä laadusta ja riippumattomuudesta suhteessa asiakkaisiinsa.

3.3.2 Tilintarkastuksen erityispiirteet Suomessa

Suomessa tilintarkastuksella on instituutiona takanaan jo pitkä historia. Kosonen (2005) tutki väitöskirjassaan tilintarkastuksen historiallista kehittymistä Suomessa. Tilintarkastus syntyi vastauksena pääomasijoittajien kasvaneeseen valvonnan- ja tiedontarpeeseen 1800-luvulla. Talouselämän kehittymisen ja monipuolistumisen myötä yritystoimintaan hankittiin pääomia yhä useammin ulkopuolisilta sijoittajilta, mikä johti pääomayhtiöiden, lähinnä osakeyhtiöiden, syntyyn Suomessa. Sijoittajat olivat luonnollisesti kiinnostuneita siitä, miten heidän pääomapanostaan käytetään, säilyykö se ja paljonko se tuottaa. Näin ollen sijoittajat kokivat tarvitsevänsä heidän luottamustaan nauttivaa ulkopuolista toimielintä, joka valvoisi heidän etuaan omistajien ja yrityksen johdon eriytyessä vähitellen toisistaan. Tällaista valvontaoikeutta pidettiin osakkuuteen perustuvana ja liittyvänä. Sen toteuttaminen itse osakkeenomistajien toimesta nähtiin kuitenkin hankalana, koska yhtiön varsinainen toiminta olisi häiriintynyt (Kosonen 2005, 32). Kiteytetysti voidaan sanoa, että tilintarkastus kehittyi täten toteuttamaan osakkuuteen liittyvää valvontaa. Tilintarkastusinstituution syntyyn johtanut prosessi on kuvattu kuviossa 7. (Kosonen 2005, 30.)



Kuvio 7. Tilintarkastusinstituution syntyprosessi (Kosonen 2005, 30).

Jo ensimmäisessä osakeyhtiölaissa (1895) säädettiin hallinnon ja tilien tarkastus pakolliseksi. Kososen (2005, 222) mukaan selkeää yksimielistä tulkintaa tilintarkastuksen sisällöstä ei kuitenkaan ollut ennen seuraavan osakeyhtiölain (1978) määritelmää. Tällöin tilintarkastukseen katsottiin kuuluvan yhtiön tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon tarkastaminen. Sittemmin tilintarkastusta koskevat säännökset siirtyivät tilintarkastuslakiin (1994), jonka mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tilikauden kirjanpito ja tilinpäätös sekä hallinnon tarkastus. Viimeisin merkittävä lainsäädännöllinen uudistus Suomessa on uusi tilintarkastuslaki (01.01.2016). Uudistuksessa siirrytään yhteiseen tilintarkastajatutkintoon, jonka lisäksi on mahdollista suorittaa sekä yksityisen että julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumisopinnot. Perustutkinnon suorittanutta tilintarkastajaa kutsutaan *HT-tilintarkastajaksi*. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoisopinnot suorittanut on *KHT-tilintarkastaja*, ja vastaavasti julkishallinnon ja -talouden erikoistumisopinnot *JHT-tilintarkastaja*. Vanhoista HTM⁶ - ja KHT⁷ -tilintarkastajanimikkeistä luovutaan. Tilintarkastajien valvonnasta vastaa uudistuksen jälkeen Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonta. (Suomen Tilintarkastajat ry – TTL 01.01.2016.)

Tilintarkastuksen ydintehtävät ovat pysyneet Suomessa samankaltaisina tähän päivään asti. Osakeyhtiön tarkastus on edelleen laillisuustarkastusta, jossa tarkastus kohdistuu kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja hallintoon. Tilintarkastajien tehtävä on valvoa osakkeenomistajien etua ja raportoida heille tarkastuksen tuloksista. Ajan saatossa tarkastusympäristö on muuttunut paljon: kansainvälistyminen lisää säännösten määrää, tekniikka mahdollistaa nopean tiedonkulun ja valvonta, odotukset sekä vaatimukset tilintarkastukselle lisääntyvät jatkuvasti (Kosonen 2005, 248). Kaiken kaikkiaan tilintarkastajien ammattikunta on saavuttanut arvostetun aseman yhteiskunnassa: heidän ammattitaitonsa luotetaan ja osaamista hyödynnetään erilaisissa liike-elämän muutos- ja kehittämistilanteissa (Suomen Tilintarkastajat ry – Ammattina tilintarkastaja).

⁶ Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

⁷ Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

3.4 Yhteenveto teorettisesta viitekehyksestä

Taulukossa 8 on esitetty yhteenveto tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä. Vasempaan sarakkeeseen on ryhmitelty luvuissa kaksi ja kolme käsitellyt aihepiirit. Näiden pohjalta esille nousseet tekijät on jaoteltu Suomea ja Venäjää koskeviin sarakkeisiin. Taulukkoon on nostettu ne tekijät, jotka tutkijan harkinnan perusteella ovat merkittäviä tilintarkastuksen näkökulmasta. Yhteenvetoa on käytetty haastattelurungon (liite 1) rakentamisen pohjana.

Taulukko 8. Yhteenveto tutkimuksen teorettisesta viitekehyksestä.

	Suomi	Venäjä
Johtamiseen liittyvät erityispiirteet (2.5)	Matala valtaetäisyys Yksilöllisyys Feminiinisyys Keskitason epävarmuuden välttäminen	Korkea valtaetäisyys Kollektiivisuus Feminiinisyys Korkea epävarmuuden välttäminen
Viestintään liittyvät erityispiirteet (2.4.1 & 2.4.2)	Asiapainotteisuus Puhujan vahva asema Kuulijan hiljaisuus	Suorapuheisuus Tunteiden näyttäminen Muodollisuus
Liiketoimintaympäristön erityispiirteet (2.4.1 & 2.4.2)	Matalaan hierarkiaan pyrkiminen Asiapainotteisuus Yksilökeskeisyys	Vahva hierarkia Politiikan korostunut merkitys Suhdeverkostojen rooli Korruption vaikutus
Laskentatoimen arvot (3.2.2)	Ammattimaisuus ja lakiin perustuva sääntely Joustavuus Konservatismi Läpinäkyväisyys	Lakiin perustuva sääntely Yhdenmukaisuus Konservatismi Läpinäkyväisyys
Tilintarkastajan rooliin liittyvät erityispiirteet (3.3)	Arvostettu ja vakaa asema yhteiskunnassa Valvojan ja tiedontuottajan rooli	Lyhyehkö 25 vuoden historia Verovalvonnan korostunut rooli

4 EMPIIRINEN AINEISTO JA TULOKSET

4.1 Aineiston keruu

Tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluin. Teemahaastattelu on puolistrukturoitu haastattelumenetelmä, joka sijoittuu rakenteensa puolesta strukturoimattoman haastattelun ja lomakehaastattelun välimaastoon (Hirsjärvi & Hurme 2010, 47). Haastattelu etenee tutkijan määrittelemien keskeisten teemojen eli haastattelun aihepiirien varassa yksittäisten kysymysten sijaan. Tutkijan tehtävänä on varmistaa, että keskustelu kohdentuu ennalta suunniteltuihin teemoihin. Teemahaastattelun vahvuutena on, että se jättää tilaa vuorovaikutukselle ja ihmisten omalle tulkinnalle sekä tuo haastateltavan äänen kuuluviin (Hirsjärvi & Hurme 2010, 48). Tärkeää onkin antaa haastattelutilanteessa tilaa haastateltavalle ja vapaalle vuorovaikutukselle, jotta tutkittava saa tuotua esille myös sellaiset mielipiteensä ja ajatuksensa, joita tutkija ei ole huomionnut tai miettinyt etukäteen. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2009, 208) toteavat, että teema-alueisiin liittyviltä kysymyksiltä puuttuu tarkka muoto ja järjestys, mikä luo osaltaan pohjaa vapaammalle vuorovaikutukselle.

Teemahaastattelun onnistumiseksi tutkijan on perehdyttävä huolellisesti tutkittavan ilmiön oletettavasti keskeisiin osiin, rakenteisiin, prosesseihin sekä kokonaisuuteen (Hirsjärvi & Hurme 2010, 47). Tutkittavan ilmiön analysoinnin myötä tutkija päätyy tiettyihin oletuksiin ilmiön määräävistä piirteistä, joiden pohjalta hän kehittää haastattelurungon. Tutkielmassa sovellettu haastattelurunko (liite 1) perustuu aiempaan kirjallisuuteen Suomen ja Venäjän kulttuureista sekä kulttuurin vaikutuksesta tilintarkastajan ja laskentatoimen ammattilaisen rooliin kansainvälisessä ympäristössä. Keskeisessä roolissa haastattelurungon rakentumisessa on myös Hofsteden kulttuurimalli, jonka ulottuvuuksien pohjalta kartoitettiin erityisesti johtamiseen ja organisaatiokulttuuriin liittyviä tekijöitä. Tässä tapauksessa tutkijan oma työkokemus tilintarkastusalalta ja opiskelutausta Venäjältä tukivat merkittävästi aiheeseen perehtymistä, haastattelurungon rakentamista sekä haastattelujen toteuttamista. Perehtyneisyys aiheeseen auttoi pitämään keskustelun tutkimuksen kannalta relevanteissa aihepiireissä, vaikka jokaisesta haastattelusta muodostuu yksilöllinen

haastateltavien erilaisuuden sekä haastattelurungon vapaamuotoisuuden ja joustavuuden vuoksi.

Lähtökohtaisesti tutkittavien on oltava tietyn tilanteen kokeneita, jotta heiltä on mahdollista saada heidän subjektiivisia kokemuksiaan haastattelun teema-alueisiin liittyen (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a). Haastateltavien valinta perustui harkinnanvaraiseen otokseen ennalta määritellystä kohdejoukosta. Tässä tapauksessa haastateltavat ovat tilintarkastajia, joilla on kokemusta tilintarkastustoimeksiannoista sekä Suomesta että Venäjältä. Tämä on perusteltua, koska tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää syvällisemmin, onko kansallisella kulttuurilla vaikutuksia tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä sekä millaisia haasteita tilintarkastukseen liittyy tässä ympäristössä. Haastattelurunko (liite 1) annettiin haastateltaville etukäteen, jotta he saattoivat tutustua haastattelun aihealueisiin hyvissä ajoin ennen itse haastattelutilannetta ja halutessaan pohtia vastauksiaan jo etukäteen. Haastatteluihin arvioitiin kuluva noin tunti, mikä osoittautui oikeaksi arvioksi.

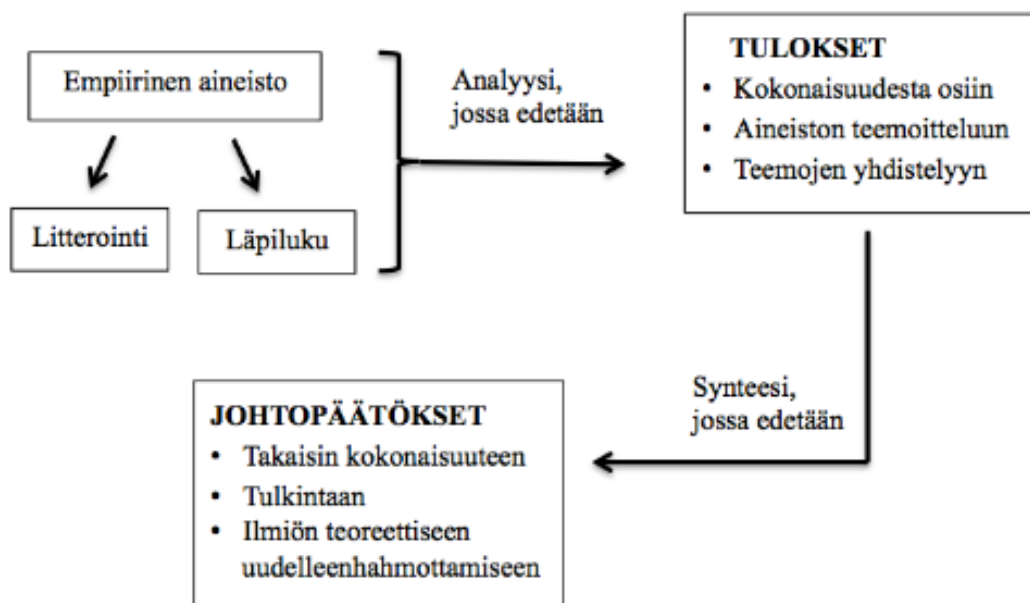
Haastateltavien tavoittamiseen liittyi muutamia haasteita. Ensinnäkin tutkielman näkökulman puolesta soveltuvimmiksi haastateltaviksi valikoituivat tilintarkastajat, jotka ovat kiireisiä laskentatoimen ammattilaisia. Aikataulullisesti haastattelujen toteuttaminen tapahtui kuitenkin sikäli hyvänä ajankohtana, että loppukeväästä ja alkusyksystä tilintarkastajien työtahti on rauhallisempi kuin talvella ja alkukeväästä, mikä helpotti merkittävästi haastateltavien tavoittamista. Toisekseen tutkielman kannalta oli keskeistä, että haastateltavilla on kokemusta tilintarkastustoimeksiannoista niin Suomesta kuin Venäjältäkin. Kriteerit täyttäviä tilintarkastusalan ammattilaisia ei ole lukuisia, mikä rajasi merkittävästi potentiaalista kohdejoukkoa. Soveltuvia tutkittavia tavoitettiin lopulta tarpeellinen määrä, ja aineistoa kertyi riittävästi.

Tutkimusotteeltaan tämä tutkimus voidaan luokitella Neilimon ja Näsin (1980) määrittelemän liiketaloustieteellisten tutkimusotteiden nelijaon perusteella toiminta-analyyttiseksi. Toiminta-analyytisessä tutkimusotteessa korostuu ilmiön tulkitseminen ja ymmärtäminen. Tavoitteena on ymmärtää kohteena olevaa ongelmaa, missä keskeiseen rooliin nousevat tutkijan ymmärrykseen pohjautuvat tulkinnat. Toiminta-analyytisessä tutkimusotteessa yrityksen taloustiede nähdään perusluonteeltaan ihmistieteenä, jossa todellisuus rakentuu yrityksissä ihmisten tekojen ja erilaisten

prosessien kautta (Neilimo & Näsi 1980, 35; Mäkinen 1980, 71). Tyypillisesti empiria koostuu vain muutamista kohdeyksiköistä (Neilimo & Näsi 1980, 67). Tässä tutkimuksessa empiriaa edustavat neljälle tilintarkastajalle tehdyt haastattelut. Tutkimusongelmaan vastataan empirian ja tutkijan tulkinnan kautta. Koska empiirinen aineisto koostuu vain muutamista kohdeyksiköistä, tutkimustuloksiin liittyy yleistettävyyden ongelma. Käytännössä tutkimustulosten paikkansapitävyyttä tulee tutkia jatkotutkimuksin, jotta on mahdollista varmistua tulosten tieteellisestä kontribuutiosta.

4.2 Aineiston käsittely ja analysointi

Hirsjärvi ja Hurme (2010, 143) toteavat laadullisen aineiston käsittelyn sisältävän monia vaiheita, joihin kuuluvat keskeisesti sekä analyysi että synteesi. Tässä tutkimuksessa olennaisia aineiston käsittelyn vaiheita ovat olleet myös aineiston litterointi, läpiluku sekä kohdeongelman syvällisempi ymmärtäminen aineiston pohjalta. Tiivistetysti tutkimusaineiston analysointiprosessi voidaan esittää kuvion 8 mukaan.



Kuvio 8. Haastatteluaineiston käsittely analyysistä synteisiin (vrt. Hirsjärvi & Hurme 2010, 144).

Tutkimuksen empiirisen aineiston käsittelyn ensimmäinen vaihe oli aineiston litterointi. Kaikki haastattelut nauhoitettiin alusta loppuun haastateltavien luvalla, minkä jälkeen

tallenteet litteroitiin eli kirjoitettiin puhtaaksi sanatarkasti. Haastatteluiden purku pyrittiin suorittamaan mahdollisimman pian haastattelun jälkeen, jotta haastattelutilanne oli tutkijan mielessä selkeänä. Litteroinnin yhteydessä aineistosta jätettiin tutkijan harkinnan mukaan pois ylimääräisiä täyteilmaisuja sekä turhaa toistoa. Lisäksi osa puhekielisistä ilmaisuista korjattiin yleiskielisiksi siten, että haastateltavan sanoman merkitys ei muuttunut. Tämä tehtiin aineiston selkeyden takaamiseksi. Litteroinnin jälkeen tutkimusaineisto tarkistutettiin haastateltavilla, jotta he saattoivat halutessaan kommentoida puhtaaksi kirjoitettua aineistoa. Näin voitiin varmistua tutkimustulosten pohjana olevan aineiston käsittelyn oikeellisuudesta. Litteroitua aineistoa käytiin läpi ja luettiin lukuisia kertoja, jotta saavutettiin kokonaisvaltaisempi ymmärrys ennen itse analyysivaihetta.

Koska teemahaastattelu tuottaa usein runsaan aineiston, tekee tämä aineiston analyysivaiheesta yhtäaikaaisesti haastavan ja mielenkiintoisen sekä toisaalta ongelmallisen ja työlään (Hirsjärvi & Hurme 2010, 135). Litteroidun aineiston pohjalta haastattelut luokiteltiin teema-alueittain yhteen tekstitiedostoon tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen nojautuen. Juuri aineiston luokittelu ja teemoittelu on keskeinen osa analyysia (Hirsjärvi & Hurme 2010, 147). Luokittelu luo pohjan aineiston tiivistämiselle, tulkitsemiselle ja yksinkertaistamiselle tutkimuksen myöhemmissä vaiheissa. Luokittelun kautta tutkittava ilmiö jäsentyy, ja luokkien kautta voidaan tavoittaa tutkimusaineistosta keskeiset ja tärkeät piirteet. Luokittelun yhteydessä haastattelukommentteihin lisättiin tekstitunnisteet analyysin helpottamiseksi ja haastateltavien kommenttien toisistaan erottamiseksi.

Tässä tutkimuksessa aineiston avulla pyritään syventämään tutkijan ymmärrystä tutkimusongelmasta. Tutkijan oma työkokemus tilintarkastusalalta sekä opiskelutausta Venäjältä ovat tukeneet merkittävästi aineiston analysointia ja kokonaisvaltaisemman ymmärryksen saavuttamista. Aineiston analysointivaiheessa tutkija huomioi parhaan kykynsä mukaan kaiken kertyneen aineiston, jotta tutkimustulokset heijastavat mahdollisimman hyvin tutkittavien ajatuksia (Hirsjärvi & Hurme 2010, 189). Teemoitellun aineiston pohjalta edettiin aineiston synteisiin, jossa tulkittiin kokonaisuutta suhteessa teoreettiseen viitekehykseen sekä koostettiin tutkimuksen johtopäätökset ja aiheeseen liittyvät jatkotutkimusmahdollisuudet teoreettista ja empiiristä aineistoa yhdistellen.

4.3 Tutkimuksen reliabiliteetti ja validiteetti

Sekä reliabiliteetin että validiteetin käsitteet liittyvät keskeisesti tutkimuksen laadun ja luotettavuuden arvioimiseen. Reliabiliteetin ja validiteetin käsitteet perustuvat ajatukselle siitä, että tutkijan on mahdollista päästä käsiksi objektiiviseen todellisuuteen sekä objektiiviseen totuuteen (Hirsjärvi & Hurme 2010, 185). Perinteisesti näillä kahdella käsitteellä on viitattu kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa mittaamisen luotettavuuteen, mutta ne ovat sovellettavissa myös laadullisen tutkimuksen pätevyyden ja luotettavuuden arvioimisessa. On tosin selvää, ettei kvalitatiivista tutkimusta voi arvioida täysin samalla tavalla kuin kvantitatiivista, joten käsitteiden sisältö eroaa jossain määrin kvantitatiivisen tutkimuksen piirissä käytetyistä määritelmistä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b).

Reliabiliteetin käsite viittaa tutkimuksen kykyyn antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia (Hirsjärvi ym. 2009, 231). Käytännössä tämä voi tarkoittaa ensinnäkin sitä, että kahdella erillisellä tutkimuskerralla saadaan sama tulos tutkittaessa samaa henkilöä. Toisekseen reliaabelius voidaan ymmärtää siten, että tuloksen katsotaan olevan luotettava kahden eri arvioitsijan päätyessä samaan lopputulokseen. Kolmanneksi reliaabelius voidaan käsittää niin, että rinnakkaisilla tutkimusmenetelmillä päädytään samaan tulokseen. Kirk ja Miller (1986, 41–42) esittävät, että laadullisen tutkimuksen reliabiliteetin arvioimiseen liittyy kolme kohtaa. Ne ovat jonkin metodin luotettavuuden ja johdonmukaisuuden arviointi, mittausten tai havaintojen pysyvyys eri aikoina sekä johdonmukaisuus tuloksissa, jotka on saatu samaan aikaan eri välineillä. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 186.)

Validiteetilla tarkoitetaan puolestaan tutkimuksen pätevyyttä. Se viittaa mittarin tai tutkimusmenetelmän kykyyn mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata. Validiteettiin liittyviä kysymyksiä ovat tutkimuksen perusteellisuus, sen validius sekä tutkimuksen pohjalta saatujen tulosten ja tehtyjen päätelmien ”oikeellisuus” (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b). Tutkimuksessa saattaa esiintyä virheitä esimerkiksi sen vuoksi, että tutkija kysyy vääriä kysymyksiä, näkee asioiden väliset suhteet tai periaatteet virheellisesti tai ei tunnista mainittuja tekijöitä laisinkaan. Tutkijan käyttämät mittarit ja menetelmät eivät aina myöskään vastaa sitä todellisuutta, jota hän kuvittelee tutkivansa.

Esimerkiksi kysymysten monitulkintaisuus voi aiheuttaa virheitä tutkimuksen tuloksiin. Jos haastateltava ymmärtää kysymyksen toisin kuin tutkija on ajatellut, ja tutkija silti käsittelee tuloksia oman ajatusmaailmansa mukaan, ei tuloksia voida pitää pätevänä. (Hirsjärvi ym. 2009, 231–232.)

Tämä tutkimus pyrkii tulkitsemaan ja ymmärtämään kohdeilmioitään eli kansallisen kulttuurin vaikutusta tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä. Tämänätyyppisessä tulkitsevassa laskentatoimen tutkimuksessa pyritään kuvaamaan sosiaalista todellisuutta ja luomaan merkityksiä sen pohjalta (Kihn & Ihantola 2015, 232). Tällöin perinteinen kvantitatiiviseen tutkimukseen nojautuva näkemys tutkimuksen reliabiliteetista ja validiteetista ei välttämättä palvele kokonaisuutta parhaalla mahdollisella tavalla. Kuten Kihn ja Ihantola (2015, 233) esittävät kvalitatiivisen tutkimuksen uudentyyppisiä luotettavuuskriteerejä kokoavassa tutkimuksessaan, on laskentatoimen tutkimuskentässä esitetty lukuisia vaihtoehtoja traditionaalisille ratkaisuille. Esimerkiksi Näsin (1979) mukaan doktriinin relevanttius, filosofinen ja metodologinen validiteetti, sisäinen loogisuus sekä empiirinen sovellettavuus ovat käyviä kriteerejä laadullisen tutkimuksen arvioinnissa. On myös mahdollista, että kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkija hylkää perinteiset tutkimuksen laadun ja luotettavuuden kriteerit (Kihn & Ihantola 2015, 237). Tutkija saattaa vaihtoehtoisesti tarjota esimerkiksi yksityiskohtaista tietoa tutkimusprosessin etenemisestä, jotta muiden on mahdollista arvioida tutkimustulosten laatua ja luotettavuutta. Tämän tutkimuksen laadukkuus ja luotettavuus perustuvat ennen kaikkea aiempaan tutkimukseen pohjautuvaan teoriapohjaan, tutkimuksen tavoitteita palvelevaan metodologiaan sekä tutkimusprosessin yksityiskohtaiseen dokumentointiin ja kuvaukseen.

Tutkielman ja sen aineiston laadukkuus ja luotettavuus on pyritty varmistamaan huolellisella työllä koko tutkimusprosessin ajan. Tämä käsittää kaiken suunnitteluvaiheesta ja tutkittavaan ilmiöön perehtymisestä haastattelurungon suunnitteluun sekä aineiston keräämisestä sen käsittelyyn ja analysointiin. Hirsjärvi ja Hurme (2010, 184) toteavat, että hyvä ja harkittu haastattelurunko edesauttaa laadukkaan aineiston keräämistä. Teema-alueiden huolellinen muotoilu palkitsi haastatteluita toteuttaessa: haastattelurunko (liite 1) oli mahdollista pitää samanmuotoisena haastattelusta toiseen, vaikka ajatukset toki haastatteluissa käytyjen keskustelujen pohjalta jalostuivat ja syventyivät. Haastatteluaineiston laadukkuutta

ja luotettavuutta edesautettiin tallentamalla kaikki haastattelut nauhurilla alusta loppuun. Tallenteet litteroitiin eli kirjoitettiin puhtaaksi sanatarkasti pian haastattelujen jälkeen, mikä lisää osaltaan aineiston luotettavuutta (Hirsjärvi & Hurme 2010, 185). Litteroitu aineisto tarkistutettiin haastateltavilla, jotta he saattoivat halutessaan kommentoida puhtaaksi kirjoitettua aineistoa. Näin voitiin varmistua tutkimustulosten pohjana olevan aineiston käsittelyn oikeellisuudesta. Aineiston analysointivaiheessa tutkija huomioi parhaan kykynsä mukaan kaiken kertyneen aineiston, jotta tutkimustulokset heijastavat mahdollisimman hyvin tutkittavien ajatuksia (Hirsjärvi & Hurme 2010, 189). Lisäksi aineistoa ja sen pohjalta tehtyjä johtopäätöksiä tarkasteltiin kriittisesti läpi tutkimusprosessin.

4.4 Aineiston kuvaus

Tutkimusta varten haastatellut ovat tilintarkastusalan ammattilaisia, joilla on työkokemusta toimeksiannoista sekä Suomesta että Venäjältä. Venäjään liittyvää tilintarkastuskokemusta haastatelluilta löytyi vaihtelevasti kahdesta vuodesta kahdeksaan vuoteen. Jokaisen tilintarkastajan nykyiset työtehtävät liittyivät joko osittain tai kokonaan Venäjällä toimiviin asiakkaisiin, vaikka kaikkien haastateltujen asemapaikka on Suomessa. Osa haastatelluista oli aiemmin työskennellyt tai asunut Venäjällä. Lisäksi useammalla haastatellulla oli perhetaustaa tai sukujuuret Venäjällä. Kaiken kaikkiaan tutkimusta varten haastateltiin neljää tilintarkastajaa. Haastateltavien joukossa oli eri organisaatiotasoilla työskenteleviä tilintarkastajia avustavista tilintarkastajista manager-tason tilintarkastajiin. Haastattelut toteutettiin touko-elokuussa 2016. Haastattelujen kesto vaihteli 45 minuutista 71 minuuttiin keskimääräisen haastattelun keston ollessa 57 minuuttia. Yhtä englanniksi toteutettua haastattelua lukuun ottamatta haastattelut tehtiin suomeksi. Englanniksi toteutetun haastattelun aineisto käännettiin suomeksi alkuperäinen merkitys säilyttäen tulosten luokittelun yhteydessä siltä osin kuin tutkielman kannalta oli tarpeellista. Yksi haastatelluista toteutettiin puhelinhaastatteluna aikataulullisten haasteiden takia, ja muut haastattelut järjestettiin kasvotusten. Kaikki haastattelut nauhoitettiin nauhurilla, ja haastatteluaineisto litteroitiin sanatarkasti tekstimuotoon. Tutkimuksen haastatteluaineisto on kuvattu yksityiskohtaisemmin taulukossa 9.

Taulukko 9. Haastatteluaineiston kuvaus.

Haastateltava	Toimisto	Venäjään liittyvä tilintarkastus- kokemus	Ajankohta	Haastattelun kesto (min sek)
Tilintarkastaja A	Big Four Helsinki	3,5 vuotta	24.05.2016	54.07
Tilintarkastaja B	Big Four Helsinki	8 vuotta	24.05.2016	71.29
Tilintarkastaja C	Big Four Helsinki	6 vuotta	01.06.2016	45.10
Tilintarkastaja D	Big Four Helsinki	2 vuotta	22.08.2016	60.15

Keskimääräinen haastattelun kesto 57 min

Haastateltujen anonymiteetin varmistamiseksi haastateltaviin viitataan tutkimuksessa termillä Tilintarkastaja A-D. Tämä johtuu haastateltavien toiveesta pysyä anonyymeina, sillä Suomesta käsin Venäjällä toimivia asiantuntijoita on varsin rajallinen joukko. Yllä olevassa taulukossa 9 on esitetty tutkimuksen näkökulmasta tarpeelliset tunnistetiedot haastatteluihin liittyen.

4.5 Keskeiset tulokset luokiteltuna

Tässä tutkielman alaluvussa käydään läpi teema-alueittain luokitellut tutkimustulokset. Tutkimusaineistosta johdetut keskeiset tulokset on tutkielman tutkimuskysymyksiin pohjautuen luokiteltu kolmeen luokkaan. Kyseiset teema-alueet muodostuivat pitkälti jo tutkimuskysymysten muodostamisen ja haastattelurungon pohdinnan yhteydessä, mutta ne jalostuivat edelleen sekä haastattelutilanteiden että haastatteluaineiston analysoinnin myötä. Ensimmäinen tutkimuskysymys liittyi kulttuurierojen mahdollisesti asettamiin haasteisiin tilintarkastuksessa Suomessa ja Venäjällä, ja toinen tilintarkastajan roolin eroihin mainitussa ympäristössä. Ensimmäiseen tutkimuskysymykseen liittyen haastatteluissa esille nousseet haasteet on jaettu kahteen kategoriaan. Nämä luokat ovat ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet sekä liiketoimintaympäristöön liittyvät haasteet. Toinen tutkimuskysymys puolestaan nostettiin omaksi luokakseen, eli miten tilintarkastajan rooli eroaa Suomessa ja Venäjällä.

4.5.1 Ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet

Tutkimustulosten ensimmäiseksi teema-alueeksi nousivat ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet. Tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä tähän teema-alueeseen liittyvät erityisesti johtamiseen ja viestintään liittyvät erityispiirteet (ks. taulukko 8). Haastateltujen vastauksissa korostuivat hierarkian rooli, johtajan asema, kommunikoinnin haasteet, yhteisöllisyyden painoarvo, vastuun kantaminen, sääntöjen merkitys sekä epäluottamuksen ilmapiiri organisaatioissa.

Hierarkioiden roolin erot Venäjän ja Suomen välillä nousivat kaikkien haastateltavien kanssa esille. Venäjän korkeasta valtaetäisyydestä kumpuava hierarkkisuus ja toisaalta Suomen matalaan valtaetäisyyteen liittyvä matala hierarkia näkyivät haastateltavien vastauksissa. Venäjään liittyen Tilintarkastaja A huomauttaa, että vaikka hierarkia ei sinänsä koske organisaation ulkopuolelta tulevaa tilintarkastajaa, on hierarkialla vaikutuksia tilintarkastukseen. Käytännössä hierarkia voi vaikuttaa tilintarkastajan tiedonsaantiin. Tilintarkastaja A:n mukaan organisaation alemmilla tasoilla ei useinkaan ole ongelmia, mutta Tilintarkastaja B toteaa informaation jakamisessa olevan ilmeisiä rajoituksia, mitä korkeammalle organisaation sisällä mennään. Vastauksia tarkastuksessa nousseisiin kysymyksiin saattaa olla hankala saada, tai vastausten saamiseen menee kauan. Tilintarkastaja D korostaa, että tietoa saadaan kyllä ennemmin tai myöhemmin, kunhan tiedontarve on kommunikoitu asiakkaalle. Huomionarvoista on, että tilintarkastajan päivittäisestä työstä valtaosa tapahtuu organisaation alemmilla tasoilla, kuten talouspäälliköiden, kirjanpitäjien, reskontranhoitajien ja controllerien kanssa. Tilintarkastaja A toteaaakin, että työntekijätasolla on harvoin ongelmia – ne ilmenevät useimmiten vasta johtajatasolla.

Hierarkiaan keskeisesti liittyvä johtajan vahva asema Venäjällä korostui kaikissa haastatteluissa. Tilintarkastaja B:n mukaan on ymmärrettävä, että Venäjällä yrityksen johto tiedostaa tarkasti oman valtansa ja asemansa hierarkiassa, mikä eroaa suomalaisesta yritysilmapiiristä. Johdolle on yleisesti hyväksyttyä käyttäytyä asemaansa vastaavasti ja osoittaa organisaatiossa vallitsevat voimasuhteet.

Venäjällä johtaja on johtaja. Ja sitä kuuluu näyttää koko ajan. Siellä se johtamiskulttuuri on täysin erilainen. Suomessa ollaan aika matalassa hierarkiassa. (Tilintarkastaja C)

Tilintarkastaja D on huomannut, että johtajan valta-asema korostuu Venäjällä esimerkiksi hänen kulujensa seuraamisessa. Venäjällä ei välttämättä koeta tarpeelliseksi kyseenalaistaa johtajan tekemisiä hänen valta-asemansa vuoksi, kun taas *“Suomessa on tavallisempaa, että toimitusjohtajankin kuluja saattaa joku seurata, tai vähintään hallitus”*. Suomessa näkyykin Tilintarkastaja B:n, C:n ja D:n mukaan Venäjää matalampi hierarkia. Tämä tulee esille monessa eri suhteessa: asioista keskustellaan avoimemmin yhden pöydän ääressä, työntekijät nähdään keskenään tasa-arvoisempina ja vallankäyttö on modernimpaa.

Suomalainen yritysilmapiiri rohkaisee Tilintarkastaja B:n mukaan avoimempaan ja suorempaan keskusteluun verrattuna venäläiseen autoritaariseen yritysilmapiiriin. Yleisemmin kommunikointiin liittyviä haasteita tuli esille kaikissa haastatteluissa. Sekä Tilintarkastaja A:n että D:n mukaan on toisinaan hankalaa kommunikoida asiakkaalle Venäjällä, millaista materiaalia tilintarkastaja tarvitsee työnsä taustaksi.

Sun pitää olla tosi tarkka siinä, mitä sä pyydät... Sun pitää selittää äärimmäisen tarkasti auki se, mitä sä haluat. (Tilintarkastaja A)

Se [materiaalinhankinta] monesti on haastavampaa Venäjällä. Tai monesti saadaan kyllä ihan hyvin materiaalia, mutta jos me tarvitaan jotakin lisämateriaalia tai lisäselvityksiä, niin sen hakeminen on yleensä aika haastavaa. Että siinä täytyy olla aika tarkka, miten asiat pyytää ja sieltä yleensä saa sen mitä pyytää, mutta vastapuoli ei yleensä ajattele että mitä me varsinaisesti haluttaisi sieltä. (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastaja D toteaa, että Suomessa voi tilintarkastajana keskustella tarkastukseen liittyviä asioita helpommin läpi avoimien kysymyksien kautta. Venäjällä on hänestä puolestaan helpompaa ja tehokkaampaa antaa vastausvaihtoehdot, onko asia näin vain. Tietty hierarkisuus näyttäisi siis vaikuttavan myös viestintätapoihin organisaatioissa: toimivampaa saattaa olla käskyttäminen kuin suomalaisille tyypillinen

demokraattinen keskustelu. Toisaalta liiallinen suoruus voi olla Venäjällä myös haitta: Tilintarkastaja C on kokenut asioiden suoraviivaisen läpikäynnin olevan haastavaa, sillä venäläiset haluavat usein keskustella asiasta useammassa erässä ennen lopullisen johtopäätöksen tekemistä.

Vaikka yritysilmapiiri Suomessa nähdään avoimempänä kuin Venäjällä, ihmisten suhteen haastatellut painottavat venäläisten temperamenttisuutta ja suoruutta. Tilintarkastaja B:n mukaan venäläiset ovat suomalaisia aggressiivisempia ja suurempia kaupankäyntikumppaneina ja he eivät pelkää ilmaista mielipidettään suoraan. Tämä tulee esille etenkin neuvottelutilanteissa sekä tilintarkastajien näkökulmasta asiakkaita liiketoiminnasta haastatellessa. Suoruus ja puheliaisuus voi olla Tilintarkastaja A:n mielestä myös etu: asiakkaat avautuvat asioistaan laajastikin, kunhan pinnan alle pääsee. Viestintä sujuu asiakkaan ja tilintarkastajan välillä parhaiten Tilintarkastaja D:n kokemuksen perusteella silloin, kun asiakkaalla on kirjanpituosuus ”reilassa”, oli kyse sitten suomalaisesta tai venäläisestä asiakasyrityksestä. Kirjanpitoon liittyvät ongelmat näkyvät haluttomuutena avoimeen viestintään ja negatiivisempänä suhtautumisena tilintarkastusta kohtaan.

Viestintään liittyy keskeisesti se, miten ihmiset toimivat keskenään organisaatiotasolla. Sekä Tilintarkastaja C että D toivat esille Venäjällä korostuvan yhteisöllisyyden verrattuna länsimaiseen yksilökeskeisyyteen ja yksinsuorittamiseen. Tilintarkastajalle yhteisöllisempi ilmapiiri näkyy asiakastyössä asiakkaiden tuttavallisuutena siinä vaiheessa, kun luottamuksellinen suhde asiakkaan kanssa on muodostunut. Tilintarkastaja D:n mukaan selkeä ero on siinä, että yksityiselämää ja työelämää ei Venäjällä erotella toisistaan kuten Suomessa, vaan on luonnollista jakaa avoimesti mitä kaikkea omaan elämään kuuluu myös työn ulkopuolella. Tilintarkastaja C näkee yhteisöllisyydessä yhteyden neuvostoaikoihin, jolloin suhdeverkostojen merkitys oli yksilön kannalta keskeisessä asemassa.

Siellähän se koko ajatusmaailma perustuu – neuvostoaikoina kaikki mitä sä pystyit silloin hommaamaan, perustui sun verkostoon. Ei ollut saatavilla kunnolla asioita koko yhteiskunnassa niin sä jouduit käyttämään sun omia kontakteja. Kaikissa työyhteisöissä nykyäänkin siellä on aika tiiviit suhteet

kanssatyöntekijöiden välillä, puhutaan aika avoimesti asioista ja toimitaan sillä lailla yhtenä. (Tilintarkastaja C)

Yksi haastatteluissa esille noussut haaste on vastuunkanto organisaatiossa. Sekä Tilintarkastaja B että C toteavat ihmisten kaipaavan yksityiskohtaisempaa ohjeistusta Venäjällä kuin Suomessa. Tilintarkastaja C huomauttaa, että ihmisten tuntuu olevan vaikeampi ottaa oma-aloitteisesti vastuuta asioista Venäjällä, mikä vaikuttaa organisaatioiden toimintaan kaikilla tasoilla. Kyseisen ongelman syyksi Tilintarkastaja B näkee työntekijöiden pelonsekaisen suhtautumisen yrityksen johtoon, mikä on yhteydessä niin Venäjän korkeaan valtaetäisyyteen kuin korkeaan epävarmuuden välttämiseen.

Venäjän erilaisen kulttuurin takia on olemassa riski, että työntekijät pyrkivät ongelman kohdatessaan piilottamaan sen yrityksen johdolta parhaansa mukaan. Tämä johtuu siitä, että työntekijät pelkäävät ongelmasta mahdollisesti koituvia seurauksia. (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastajan kannalta vastuunkannon puute voi hankaloittaa tarkastuksen suorittamista, sillä on kiinnitettävä enemmän huomiota asiakkaiden ohjeistamiseen. Lisäksi tilintarkastaja saattaa kohdata vaikeuksia selvittäessään epäselviä tapauksia: jos asiakas pyrkii piilottelemaan ongelmia, ongelmien selvittäminen käy ulkopuolelta tulevalle tilintarkastajalle mahdottomaksi. Laajemmin katsottuna aiheeseen liittyvät myös Venäjälle tyypilliset yksityiskohtaiset säännöt. Liiallisiin yksityiskohtiin meneminen on Tilintarkastaja C:n mukaan ongelmallista, sillä perspektiivin puute saa kokonaiskuvan hämärtymään, ja tosiasiassa tärkeiden asioiden huomaaminen vaikeutuu.

Säännöthän on hirveän tärkeitä Venäjällä, että siellä pitää mennä sääntöjen ja ohjeistuksen mukaan. Ei pystytä ajattelemaan kokonaiskuvaa tai miettimään mikä olisi turhaa, että näin miten kannattaisi tehdä. Vaan jos joku sanoo, että näin pitää tehdä tai jos jossain säännössä lukee, niin se tehdään tasan tarkkaan sillä tavalla. (Tilintarkastaja C)

Tilintarkastaja A huomauttaa, että Venäjällä ollaan itse asiassa vielä paljon tarkempia sääntöjen noudattamisen suhteen kuin Suomessa. Hän arvelee tämän johtuvan

jonkinnäköisestä pelosta tai sellaisesta, ettei Venäjällä luoteta mihinkään. Sääntöihin ripustautuminen vaikuttaisi liittyvän yleiseen epäluottamuksen ilmapiiriin, joka vallitsee Venäjällä. Tilintarkastaja A toteaa, että Venäjällä ei luoteta mihinkään ei kehenkään. Tilintarkastaja B tiivistää, että Suomessa on puolestaan vallalla luottamisen kulttuuri. Venäjällä on välttämätöntä pitää tilintarkastajana tuntosarvet pystyssä esimerkiksi korruptionriskin, epäeettisten liike-elämän käytäntöjen, väärinkäytösriskin ja muiden syiden takia. Tilintarkastaja B:n mielestä suomalaiset yritysten noudattamat liike-elämän hyvät toimintatavat takaavat sen, että riskitaso on Suomessa matalampi verrattuna Venäjään. Tilintarkastuksen kannalta korkeampi riski tarkoittaa suurempaa työmäärää, sillä riskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle on tarkastettava suurempi määrä aineistoa. Tilintarkastaja B toteaa sen vaikuttavan koko tilintarkastuksen metodologiaan ja suorittamiseen.

4.5.2 Liiketoimintaympäristöön liittyvät haasteet

Toinen teema-alue, liiketoimintaympäristön synnyttämät haasteet, viritti haastatteluissa runsaasti keskustelua. Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä liiketoimintaympäristön erityispiirteet oli nostettu omaksi kategoriakseen, mikä kuvastaa niiden merkityksellisyyttä tilintarkastuksen kannalta kokonaisuudessaan (ks. taulukko 8). Haastateltavien vastauksissa painottuivat politiikan ja hallintojärjestelmän vaikutus liike-elämään, korruptio, lainsäädäntöympäristö, dokumenttikeskeisyys ja byrokratia, organisaatioiden rakenne sekä taloudellisen raportoinnin kehittyneisyys.

Politiikan ja hallintojärjestelmän vaikutusta tilintarkastukselle käytiin läpi kaikkien haastateltavien kanssa. Tilintarkastaja C totesi, että poliittinen riski on merkittävin riski Venäjälle sijoittaessa ja siellä toimiessa. Viime aikoina poliittisen riskin realisoiduttua esimerkiksi Ukrainan kriisin ja talouspakotteiden muodossa monet yritykset ovat vetäytyneet Venäjän investoinneista. Tilintarkastaja A pohti politiikan vaikuttavan periaatteessa kaikkeen mahdolliseen, sillä poliittiset päätökset vaikuttavat yksilöiden ja ruplan kautta koko yhteiskuntaan ja kansantalouteen. Tilintarkastaja B painotti, että vaikutus on kuitenkin aina yrityskohtaista: valtionyhtiöissä politiikalla on suurempi merkitys valtion omistustalouden takia. Erityisesti haastatteluissa korostui epävarmuus poliittisen päätöksentekoon liittyen sekä päätösten ennalta-arvaamattomuus.

Venäjällä se [politiikan rooli liiketoiminnassa] näkyy epävarmuutena. Suomessa sä pystyt kuitenkin luottaa että on tietyt pelisäännöt, joiden mukaan tullaan toimimaan kymmenien vuosien pohjalta. Siellä voi tulla ihan dramaattisia lakimuutoksia ihan yön yli. Se johtaa siihen, että yritysten pitää nopeasti sopeutua politiikan rooliin. (Tilintarkastaja C)

Ehkä joissakin tapauksissa saattaa olla vähän nopeita ne poliittiset päätökset. (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastajan työn kannalta on haastavaa toimia ympäristössä, jossa poliittiset päätökset voivat muuttaa pelisääntöjä yhdessä yössä. Esimerkiksi talouspakotteet rajoittivat radikaalisti monien yritysten toimintaa Venäjällä täysin yllättäen. Suomessa politiikka nähdään enemmän erillisenä suhteessa yrityselämään. Tilintarkastaja B on kokenut, että Suomessa yritykset ovat itsenäisempiä, ja politiikka ei vaikuta yhtä näkyvästi niiden toimintaan kuin Venäjällä.

Politiikan vaikutuksen ohella myös hallintojärjestelmä herätti keskustelua haastateltavien kanssa. Venäjän vahvasti politiikkaan linkittyneestä hallintojärjestelmästä, sitä hoitavista viranomaisista ja kokonaisuuden toimivuudesta voi olla montaa mieltä. Tilintarkastajien näkökulmasta parantamisen varaa toiminnassa olisi, sillä kaikkien haastateltujen mielestä viranomaisilla on näppinsä pelissä yritysten toiminnassa varsin näkyvästi.

Venäjällä eräällä kurssilla professori kertoi, että kun länsimaissa oli kysytty yrityksen suurinta uhkaa, niin lähes kaikki olivat sanoneet kilpailijat. Mutta kun oli kysytty Venäjällä, niin suurin yrityksen uhka oli viranomaiset. Se ehkä kertoo tästä. (Tilintarkastaja D)

Viranomaisten toimintaan Venäjällä liitetään usein myös korruptio. Se tuli esille myös haastateltavien vastauksissa. Haastatellut tiedostavat korruption läsnäolon ja vaikutuksen Venäjällä. Tilintarkastaja A ja C toteavat korruption olevan näkyvämpää Suomeen verrattuna, mutta asiakasyritysten olevan keskimäärin hyvin tarkkoja sen suhteen. Eroja toki löytyy: on eri asia puhua korruptoituneista vanhoillisista valtiomisteisistä yhtiöistä ja ulkomaalaisomisteisista yhtiöistä, joissa korruptioon

suhtaudutaan usein nollatoleranssilla. Tilintarkastaja B:n mukaan tilintarkastajien on oltava Venäjällä enemmän varuillaan kuin Suomessa osittain juuri korruption riskin vuoksi. Käytännössä korruption havaitseminen on tilintarkastajalle haastavaa, koska ongelmat ovat pitkälti rakenteellisia, ja niistä jää harvoin konkreettisia jälkiä. Esimerkkinä rakenteellisesta korruptiosta Tilintarkastaja D nostaa lupa-asioiden etenemisen viivästymisen, mikäli lahjuksia ei ole maksettu sujuvan käsittelyn takaamiseksi.

En ole itse koskaan huomannut rikkomuksia asiakasyhtiöissä Venäjällä osittain siksi, että Venäjä on korruptoitunut maa. Mahdolliset rikkomukset on todennäköisesti ratkottu esimerkiksi viranomaisten lahjonnalla ennen tilintarkastajan saapumista paikalle. Näin ollen tilintarkastaja ei löydä tapaukseen liittyen todisteita tai audit trail –ketjua. (Tilintarkastaja B)

Korruptoituneessa ympäristössä vaikuttaisikin korostuvan tilintarkastajan ammatillisen harkinnan ja skeptisyyden merkitys, jotta mahdolliset epäilyttävät tapahtumat tai yhteydet tulevat huomioituiksi tarkastuksessa. Poliitiikan, hallintojärjestelmän ja korruption riskin ohella lainsäädäntöympäristö asettaa omat haasteensa tilintarkastukselle. Erityisesti lainsäädäntöön liittyen nousivat esille uuden lainsäädännön implementoinnin haasteet venäläisissä organisaatioissa. Sekä Tilintarkastaja C että D huomauttavat, että osa taloushallinnon henkilöstöstä, kuten kirjanpitäjistä, on ”*vieläkin suoraan neuvostoajalta*”, joilla ei ole kattavaa käsitystä siitä, millaisia muutoksia lainsäädännön vaatimuksissa on tapahtunut 10-15 vuoden aikana. Tilintarkastajalle osaamisen päivittämättömyys on haaste, sillä yrityksen raportointi ei tällöin välttämättä vastaa lainsäädännön viimeisimpiin vaatimuksiin, ja tilintarkastajan vastuulle jää havaita mahdolliset puutteet raportoinnissa. Lainsäädäntö antaa ylipäättään viitekehyksen talousraportoinnille niin asiakasyrityksille kuin niitä tarkastaville tilintarkastajillekin. Käytännössä merkittäviä eroja ovat haastatteluiden pohjalta esimerkiksi laajasti Venäjällä käytössä oleva yhtenäistilikartta, luottotappioiden käsittelyn erot, myyntisaamisten saldovahvistusmenettely sekä verotusmenettelyn erot.

Osittain lainsäädäntöympäristöön liittyen haastatteluissa herätti keskustelua Venäjällä korostuva dokumenttikeskeisyys ja byrokratia. Kaikki haastateltavat ottivat esille sen, että venäläiset raportointivaatimukset vaativat huomattavasti enemmän paperityötä kuin

suomalaiset. Paperisten dokumenttien merkitys tuntuu olevan ylikorostunut. Tähän liittyen Tilintarkastaja A totesi Venäjällä vallitsevan ajattelun korostavan paperisen dokumentaation ylivertaisuutta. Tilintarkastajat B, C ja D näkevät dokumentti-keskeisyyden juontavan nimenomaan paikallisesta lainsäädännöstä ja verotukseen liittyvistä seikoista. Tilintarkastajan kannalta tämä tarkoittaa usein materiaalin merkittävästi suurempaa määrää tarkastuksessa.

Venäjällä on oltava paperi, joka on allekirjoitettu ja joka on leimattu --- Venäjällä on enemmän byrokratiaa Suomeen verrattuna. Siellä on aika tarkat lainsäädännölliset vaatimukset erilaisille papereille, joita on säilytettävä, tarkastettava, seurattava ja niin edelleen. (Tilintarkastaja B)

Paperisen dokumentaation korostuneen roolin seurauksena talousosastot ovat haastateltujen mukaan Venäjällä keskimäärin usein suurempia kuin Suomessa. Kuten Tilintarkastaja B huomauttaa, vaatii manuaalisen paperisodan pyörittäminen enemmän käsipareja kuin Suomessa tyypillisesti pitkälle automatisoitu taloushallinto. Talousosastojen suuremman koon lisäksi Tilintarkastaja C kertoo tilintarkastustiimien olevan kooltaan isompia, sillä usein tarkastettavat asiakkaat ovat suurempia kuin Suomessa, ja ylipäänsä Venäjällä on enemmän ihmisiä. Laajemmin katsottuna paperin korostuneen roolin voidaan katsoa olevan osa talousraportoinnin kehittyneisyyttä. Tilintarkastaja B nosti edellä esille sen, että Suomessa ollaan pidemmällä taloushallinnon automatisoinnissa. Tilintarkastaja C puolestaan toteaa laajemmin asiaa koskien, että koko pääomamarkkinat ja taloudellinen raportointi on paljon kehittyneempää ja sillä on pidemmät juuret Euroopassa kuin Venäjällä historiallisten seikkojen vuoksi. Haastatellut kokevat joissain määrin venäläiset toimintatavat jämähtäneinä ja hankalina, mutta erot toimintatavoissa vaikuttavat vaihtelevan pitkälti yritys- ja henkilökohtaisesti.

Koen, että se [paperinen dokumentaatio] on aika alkeellista. Kun joissain yhtiöissä on ollut controller, joka on hyvä excelin kanssa, niin se on saanut excelillä sitä tavaraa järkevään muotoon --- että se on mukavampi luettava. Sitten taas toisessa yhtiössä, jossa oli vähän vanhempi nainen, joka ei ollut [kuullut] excelistä, tai ei osannut oikeastaan käyttää --- niin

huomasi jo tarkastuksessa kyllä, että se vaikutti. Sitten järjestelmistä oli semihankalaa saada tavaraa, ja paperia tuli paljon. (Tilintarkastaja A)

4.5.3 Tilintarkastajan rooli Suomessa ja Venäjällä

Tilintarkastajan rooliin keskeisesti liittyviä tekijöitä ovat asiakkaiden ja yhteiskunnan odotukset tilintarkastajaa kohtaan sekä yleinen suhtautuminen tilintarkastukseen. Omalta osaltaan vaikuttavat toki myös aiemmassa luvussa 4.5.2 esitellyt lainsäädännön asettamat vaatimukset. Tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä taustalla vaikuttavat laskentatoimen arvot sekä se, millainen tilintarkastajan rooli on yhteiskunnassa (ks. taulukko 8). Haastatellut tilintarkastajat kokevat, että asiakkaiden odotukset tilintarkastajaa kohtaan eivät eroa olennaisesti Venäjällä ja Suomessa etenkin kansainvälisten suuryritysten näkökulmasta. Tilintarkastaja B tiivistää asiakkaiden odottavan laadukkaasti toteutettua tilintarkastusta, jossa mahdolliset tilinpäätöksen virheet korjataan ja tarkastusprosessin päätteeksi saadaan tilintarkastajan lausunto tilinpäätöksestä. Hän painottaa asiakkaiden odottavan tilintarkastajalta riippumatonta ja rehellistä lausuntoa niin Venäjällä kuin Suomessakin.

Sanoisin yleisellä tasolla, että asiakkaat niin Venäjällä kuin Suomessakin odottavat laadukasta tilintarkastusta. Tilintarkastuksen on oltava laadukas ja se on tehtävä sovittujen aikataulujen puitteissa. Minusta tässä ei ole eroa Venäjän ja Suomen välillä – odotuksena on, että tilintarkastus on laadukkaasti toteutettu, tilintarkastaja antaa lausuntonsa ja työ tehdään ajallaan. (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastaja A:n ja C:n mukaan eniten asiakkaiden odotuksiin vaikuttaa se, onko kyseessä pörssiyritys vai pk-yritys, ja onko kyseessä ulkomaalaisomistettu yritys vai ei. Tilintarkastaja A kokee, että osa asiakkaista arvostaa tilintarkastajaa jotenkin eri tavalla ja odottaa saavansa lisäarvoa, kun taas osa asiakkaista kokee sen pakollisena pahana. Sekä Venäjällä että Suomessa hän on todennut, että paljon vaikuttaa myös se, onko asiakas yrittäjä vai jonkun palveluksessa. Kun kyseessä on yrittäjä, tilintarkastajaa kohtaan näkyy selvä kiinnostus verrattuna tilanteeseen, jossa asiakas on jonkun toisen palveluksessa. Tilintarkastaja B:n mielestä keskeinen ero asiakkaiden odotuksissa

Venäjän ja Suomen välillä liittyy pk-yrityksiin. Suomessa tilintarkastusta pidetään hänestä normina ja parhaana käytäntönä, mitä myös tavallaan odotetaan kaikilta yrityksiltä. Venäjällä puolestaan pk-yritykset ja niiden omistajat eivät hänestä ole täysin sisäistäneet, millaisia hyötyjä tilintarkastuksella olisi mahdollista saavuttaa ja mikä on tilintarkastajan näkemyksen arvo. Tästä johtuen monikaan venäläinen pk-yritys ei tällä hetkellä koe tarpeelliseksi hankkia tilintarkastajaa. Venäläisten pk-yritysten tarkastukseen liittyen Tilintarkastaja C huomauttaa asiakkaiden odotusten painottuvan verotusasioihin, sillä tilintarkastus nähdään ennakoivana verotarkastuksena, jossa käydään läpi sellaisia asioita mistä myös verottaja saattaisi olla kiinnostunut.

Asiakkaiden odotusten ohella yhteiskunnan odotuksissa tilintarkastusta kohtaan on eroja Suomen ja Venäjän välillä. Sekä historialliset seikat että nykyhetken realiteetit vaikuttavat haastateltujen mielestä siihen, että tilintarkastus koetaan Venäjällä osin tarpeettomampana kuin Suomessa. Suomessa sekä pidemmät perinteet että lainsäädännön asettamat matalahkot tilintarkastusrajat ovat tuoneet tilintarkastuksen lähelle kaikenkokoisia yrityksiä. Tilintarkastajia on ollut Suomessa jo 1800-luvun loppupuolelta lähtien (Kosonen 2005, 32). Lainsäädännön puolesta Tilintarkastaja A totesi, että Suomessa hyvinkin pienet yritykset tilintarkastetaan, koska tarkastusrajat ovat matalat. Venäjään liittyen Tilintarkastaja C puolestaan toi esille, että tilintarkastajan rooli on ollut siellä nykymuotoinen vasta noin 25 vuoden ajan. Neuvostoaikoina tilintarkastajien vastineita, reviisoreita, käytettiin paljon puhtaasti poliittisiin tarkoituksiin. Esimerkiksi jos neuvostoaikoina jonkin yhtiön johdon toivottiin vaihtuvan poliittisista syistä, saatettiin reviisoreiden havaintoja käyttää apuna toimenpiteen toteuttamisessa. Nykyään Tilintarkastaja B:n ja C:n mukaan tilintarkastajiin vaikuttaa se, että Venäjän markkinat ovat nuoremmat ja toimimattomammat kuin länsimaissa, ja näin ollen toimintatavat eivät ole kaikilta osin vielä vakiintuneet.

Pääomamarkkinat on Venäjällä paljon toimimattomammat kuin Länsi-Euroopassa tai länsimaissa, mikä tarkoittaa, että ihmisten luottamus ylipäättään koko talousraportointiin ei ole samalla tasolla kuin länsiyhteiskunnissa. Siinä mielessä mä luulen, että yhteiskunnan odotukset koko talousraportointia ajatellen on Venäjällä vähän erilaiset kuin täällä.
(Tilintarkastaja C)

Tilintarkastaja B:n mielestä Suomen ja Venäjän välillä keskeinen ero on se, että Suomessa ymmärretään tilintarkastuksen arvo yhteiskunnalle, kun taas Venäjällä se on monille epäselvää. Hänen mukaansa Suomessa on korostunut se, että yhteiskunta yleisellä tasolla odottaa tilintarkastusta yrityksiltä ja yrittäjiltä riippumatta yrityksen koosta. Venäjällä Tilintarkastaja B on puolestaan kokenut, että yhteiskunta odottaa tilintarkastusta ja läpinäkyvyyttä lähinnä suurilta, julkisilta yhtiöiltä eikä niinkään pk-yrityksiltä. Kaiken kaikkiaan tilintarkastuksella saavutettavat hyödyt eivät vaikuta olevan Venäjällä yhtä laajalti ymmärrettyjä kuin Suomessa.

Mielestäni Venäjällä yhteiskunta ja ihmiset eivät oikein ymmärrä yleisellä tasolla, mikä on tilintarkastajan rooli. Toisinaan on vaikeaa edes yrittää selittää, mitä tilintarkastaja tarkoittaa ja millainen tilintarkastajan rooli yleisesti ottaen on. Venäjään verrattuna Suomessa on parempi ymmärrys yhteiskunnan ja ihmisten tasolla sille, mikä on tilintarkastajan rooli. Ja sille, mikä on tilintarkastuksen tarkoitus. (Tilintarkastaja B)

Yhteiskunnan tasolta tulevien odotusten voi katsoa vaikuttavan myös tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastaja C kertoo, että tilintarkastaja antaa Venäjällä kaksi raporttia, suomalaista tilintarkastuskertomusta vastaavan kertomuksen sekä tätä kertomusta laajemman raportin. Laajemmassa raportissa luetellaan kaikenlaisia havaintoja, virheitä ja vastaavia tarkastuksessa ilmi tulleita seikkoja hyvin yksityiskohtaisestikin. Suomalaisittain esille tuotavat asiat saattavat tuntua varsin epäolennaisilta. Tilintarkastaja D on hiukan vastaavasti kokenut, että Venäjällä puututaan herkemmin pienempiin seikkoihin kuin Suomessa ja niitä myös raportoidaan matalammalla kynnyksellä. Suomessa julkisuuteen annetaan vain sivun mittainen tilintarkastuskertomus, joka on joko vakiomuotoinen tai mukautettu. Mukautettu tilintarkastuskertomus tarkoittaa, että tarkastuksessa on tehty merkittäviä havaintoja, jotka vaikuttavat tilinpäätöksen oikeellisuuteen tai yrityksen toiminnan jatkuvuuteen. Venäjällä raportointi on huomattavasti yksityiskohtaisempaa. Yksityiskohtaisuus saattaa osittain heijastaa sitä, että tilintarkastajilta puuttuu kokonaiskuva liiketoiminnasta. On helpompaa tarttua yksittäisiin epäkohtiin kuin antaa laajempi kattava lausunto.

Venäjällä se kuitenkin saattaa olla useiden kymmenien sivujen mittainen se tilintarkastajan raportti ja siellä on ehkä hyvin tarkkoja – suomalaisen tilintarkastajan näkökulmasta – hyvin monesti hyvin epäolennaisia huomioita ja havaintoja. (Tilintarkastaja D)

Yksittäinen merkittävin ero tilintarkastajan roolissa Venäjällä ja Suomessa vaihteli haastateltujen subjektiivisen näkemyksen mukaan. Tilintarkastaja A:n mielestä suomalaisten ja venäläisten erilaisuus on se asia, joka vaikuttaa jokapäiväiseen työhön ja työympäristöön. Hän korostaa ihmisten erilaisuuden olevan suurin syy sille, miksi maailma näyttäytyy erilaisena Venäjällä ja Suomessa. Tilintarkastaja B:n mukaan Suomelle tyypillinen luottamuksen kulttuuri ja toisaalta Venäjällä vallitseva epäluottamuksen kulttuuri aiheuttavat merkittävimmän eron. Tilintarkastajille Suomessa yleinen luottamus tarkoittaa hänestä matalampaa riskitasoa ja pienempää skeptisyyttä, kun taas Venäjällä jatkuva valppaus on välttämätöntä esimerkiksi korruption riskin ja epäeettisten liike-elämän käytäntöjen vuoksi. Tilintarkastaja C on Tilintarkastaja A:n kanssa samoilla linjoilla: hänen mukaansa tilintarkastustyössä tilintarkastajaan vaikuttavat merkittävimmin kulttuurierot koko organisaatorakenteessa ja struktuurissa. Tämä käsittää hänestä esimerkiksi sen miten asioita kommunikoidaan, miten toimeksiantoja johdetaan, mihin toimeksiannoissa fokusoidaan ja miten tiimi olettaa heitä ohjeistettavan. Tilintarkastaja D:n mukaan Venäjän ja Suomen eroavilla kirjauskäytännöillä on keskeinen merkitys tilintarkastuksen kannalta teknisessä mielessä. Hän nostaa esimerkiksi luottotappiovarauksen kirjaamisen, jota harvoin tehdään Venäjällä. Tutkimuksen kannalta sekä Tilintarkastaja A:n, B:n että C:n vastaukset liittyvät ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyviin haasteisiin. Tilintarkastaja D:n vastaus liittyy puolestaan liiketoimintaympäristön asettamiin haasteisiin: lainsäädännön vaatimuksiin ja tilintarkastajan raportointiin.

Suhtautumisen erot tilintarkastusta kohtaan Suomessa ja Venäjällä kiteytyvät hyvin Tilintarkastaja B:n kommentissa: ”*Suomessa tilintarkastaja on pakollinen juttu - Venäjällä se on enemmänkin valinnainen lisä*”. Samaa asiaa heijastelevat myös muiden haastateltujen tilintarkastajien näkemykset kautta linjan. Erityisesti tilintarkastuksen ”valinnaisuus” vaikuttaisi korostuvan Venäjällä pk-yrityksissä, joita ei lain nojalla ole pakollista tarkastaa. Niissä tilintarkastuksen tarpeellisuus jää pitkälti yrityksen johdon arvion varaan. Tämä saattaa olla ongelmallista etenkin silloin, jos tilintarkastajan

tuomaa lisäarvoa yritykselle ei ymmärretä. Rohkaisevaa on kuitenkin se, että Venäjällä on ilmassa merkkejä tilintarkastuksen aseman paranemisesta. Tilintarkastaja A ja C toivat esille haastatteluissa sen, että paikallisten auktorisointien merkitys on jatkuvassa kasvussa. Tämä indikoi laajemmin tilintarkastuksen merkityksen kasvua, jonka myötä tilintarkastajan roolikin kehittyi edelleen.

Tällaisen paikallisen auktorisoinnin vaatimukset ovat nousseet, eli siellä [Venäjällä] ajetaan sitä, että yhä useampi saisi sen paikallisen auktorisoinnin. Ehkä jopa siten, että jossain kohtaa voi olla niin kuin täälläkin, eli että sä et voi tarkastaa mitään, jos ei ole paikallista auktorisointia. Aikaisemmin se on ollut ihan tällainen höpö höpö –paperi se paikallinen auktorisointi. Joka voisi just viitata tähän, että ei koeta että se olisi niin tärkeä. (Tilintarkastaja A)

4.6 Yhteenveto tutkimustuloksista

Taulukossa 10 on esitetty yhteenveto tutkimuksen tuloksista. Vasemmassa sarakkeessa on kolme luokkaa, joihin jaoteltuna tutkimustulokset luvussa 4.5 esiteltiin. Tutkimustulokset on jaoteltu edelleen Suomea ja Venäjää koskeviin sarakkeisiin. Taulukko on verrannollinen tutkimuksen teoreettisen osuuden yhteenvetoon (ks. taulukko 8). Ensimmäinen luokka, ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet, linkittyy teoreettisessa viitekehyksessä johtamiseen ja viestintään liittyviin erityispiirteisiin, jotka on tässä yhteenvedossa yhdistetty yhdeksi ryhmäksi. Toinen luokka, liiketoimintaympäristöön liittyvät haasteet, on teoreettisessa viitekehyksessä oma vastaava kategoriansa, mikä korostaa liiketoimintaympäristön erityispiirteiden merkitystä tilintarkastukselle Suomessa ja Venäjällä. Kolmas luokka, tilintarkastajan rooli, puolestaan liittyy teoreettisessa viitekehyksessä sekä kaiken taustalla vaikuttaviin laskentatoimen arvoihin että tilintarkastajan roolin erityispiirteisiin yhteiskunnassa.

Taulukko 10. Yhteenveto tutkimuksen tuloksista.

	Suomi	Venäjä
Ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyvät haasteet (4.5.1)	Matala hierarkia Johtaja tasa-arvoisempi muihin nähden kuin Venäjällä Venäjää avoimempi ja keskustelempi yritysilmapiiri Yksilöllisyys organisaatioissa Yleinen luottamuksen ilmapiiri	Korkea hierarkia Hierarkia voi vaikeuttaa viestintää Johtajalla vahva valta-asema Autoritaarinen yritysilmapiiri Yhteisöllisyys organisaatioissa Yleinen epäluottamuksen ilmapiiri
Liiketoimintaympäristöön liittyvät haasteet (4.5.2)	Politiikka enemmän erillään liike-elämästä kuin Venäjällä Yritysten itsenäisyys suhteessa poliittiseen päätöksentekoon Vähäinen korruptio Venäjää kehittyneemmät pääomamarkkinat ja raportointikäytännöt Pitkälle automatisoitu taloushallinto Venäjää kompaktimmat talousosastot	Politiikka aiheuttaa jatkuvaa epävarmuutta liike-elämälle Poliittisen päätöksenteon ennalta-arvaamattomuus Viranomaisten luotettavuus Rakenteellinen korruptio Lainsäädännön implementointi Dokumenttikeskeisyys ja byrokratia Suomea kehittymättömämmät raportointikäytännöt Manuaalisempi taloushallinto Suomea suuremmat talousosastot
Tilintarkastajan rooli (4.5.3)	Laadukas, riippumaton ja ajallaan suoritettu tarkastus "Suomessa tilintarkastaja on pakollinen asia" Kaikenkokoisten yritysten tilintarkastus koetaan tärkeänä Tilintarkastuksella vahva, institutionaalinen asema yhteiskunnassa Venäjää suppeampi tilintarkastajan raportointi	Laadukas, riippumaton ja ajallaan suoritettu tarkastus "Venäjällä tilintarkastaja on valinnainen lisä" Pk-yritysten tarkastamista ei koeta yhtä tärkeänä kuin suuryritysten Tilintarkastuksen merkitys kasvussa yhteiskunnassa Suomea yksityiskohtaisempi tilintarkastajan raportointi

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tilintarkastus on yhteiskunnassa tapahtuvaa toimintaa, jonka käytännön toteuttamiseen vaikuttaa muiden tekijöiden ohessa kansallinen kulttuuri (Kosonen 2005, 32). Tässä tutkimuksessa käsiteltiin kansallisen kulttuurin vaikutusta tilintarkastajan rooliin Suomessa ja Venäjällä. Tutkimuksen tavoitteena oli tunnistaa, asettavatko kulttuurierot haasteita tilintarkastukselle Suomessa ja Venäjällä sekä millaisia vaikutuksia kansallisella kulttuurilla on tilintarkastajan rooliin. Vaikka kansallinen kulttuuri ei ole mikään vastausautomaatti, joka selittää yksinään yksilöiden toiminnan eroja erilaisissa ympäristöissä, tarjoaa se kontekstin ymmärryksen rakentamiselle (Sánchez & Brühwiler 2016, 44).

Tilintarkastaja kohtaa päivittäisessä työssään lukuisia kansalliseen kulttuuriin liittyviä haasteita, jos kyseessä on kansainvälinen toimeksianto. Tutkimuksessa tunnistetut haasteet luokiteltiin kahteen kategoriaan, ihmisiin ja organisaatiokulttuuriin liittyviin sekä liiketoimintaympäristöön liittyviin haasteisiin. Ensimmäisessä kategoriassa Venäjällä korostuivat erityisesti hierarkian rooli, johtajan asema, kommunikoinnin haasteet, yhteisöllisyyden painoarvo, vastuun kantaminen, sääntöjen merkitys sekä epäluottamuksen ilmapiiri organisaatioissa. Toisessa kategoriassa painottuivat puolestaan politiikan ja hallintojärjestelmän vaikutus liike-elämään, korruptio, lainsäädäntöympäristö, dokumenttikeskeisyys ja byrokratia, organisaatioiden rakenne sekä taloudellisen raportoinnin kehittyneisyys. Haastateltujen tilintarkastajien näkemyksen mukaan kansallisella kulttuurilla ja tilintarkastuksella on yhteys. Liike-elämä ja tilintarkastus ovat riippuvaisia ympäristöstään, kuten Tilintarkastaja B totesi haastattelussa. Vaikutusta on esimerkiksi kohdemaan liiketoimintaympäristöllä sekä kansallisella kulttuurilla.

Lukuisten kulttuurillisten haasteiden tunnistaminen tutkimuksen yhteydessä ei ole erityisen yllättävää, sillä Suomi ja Venäjä ovat monilta osin täysin erilaisia maita, kuten myös Tilintarkastaja C toi esille haastattelussa. Esimerkiksi Suomen matala ja Venäjän korkea valtaetäisyys (ks. kuvio 2) selittävät niin hierarkian korostunutta merkitystä kuin johtajan suurempaa roolia Venäjällä. Tilintarkastajan kannalta johtajan vahva asema voi

vaikuttaa esimerkiksi yrityksen kontrolliympäristön toimivuuteen ja tilintarkastajan tiedonsaantiin. Jos hierarkian alemmat portaat eivät uskalla kyseenalaistaa johtajan tekemisiä, saattaa organisaatiossa jäädä huomaamatta olennaisiakin asioita. Tarkastukselle tämänkaltaiset kontrolliympäristön puutteet tarkoittavat usein suurempaa työmäärää. Kommunikoinnissa yritykseen päin on puolestaan osattava ennakoida ja oltava tarkka, jotta tarpeellinen tieto saadaan ongelmitta ja ajallaan.

Sekä systeemipuutteet että monenlaiset epävarmuustekijät ovat tunnistettuja Venäjän talouden rasitteita (BOFIT Venäjä-ennuste 2016–2018/1). Epävarmuustekijöistä etenkin politiikan ja hallintojärjestelmän rooli vaikuttaa laajalti tilintarkastajaan. Haastateltujen tilintarkastajien mukaan poliittiset päätökset ulottuvat kaikkialle liike-elämään, myös tilintarkastukseen. Eritoten poliittisen päätöksenteon epävarmuus ja läpinäkymättömyys ovat haasteellisia, sillä heilahteleva liiketoimintaympäristö vaikuttaa kaikkiin toimijoihin markkinoilla (Michailova ym. 2013, 8). Poliitiikkaan osin liittyvä korruptoituneisuus luo myös haasteita tilintarkastuksen suorittamiselle. Ammatillinen harkinta ja skeptisyys on säilytettävä eritoten ympäristössä, jossa korruptionriski on arkipäivää.

Kansainvälistynyt liike-elämä, monikansallisten yritysten lisääntyminen ja lainsäädännön harmonisointi ovat yhdentäneet tilintarkastuksen maailmaa ja tilintarkastajan tehtäviä (Kosonen 2005, 55–56). Tutkimustulosten perusteella tilintarkastajan rooli ei eroa merkittävästi Suomessa ja Venäjällä. Molemmissa maissa lähtökohtana on laadukas tilintarkastus, joka suoritetaan sovittujen aikataulujen puitteissa. Vaikka tilintarkastajan rooli ei merkittävästi eroa Suomessa ja Venäjällä, eroa roolille syntyy yritysten ominaispiirteiden perusteella. Haastattelujen perusteella tilintarkastajan rooliin vaikuttavat esimerkiksi Iwasakin (2013, 4) esittämät seikat, kuten yrityksen koko ja liiketoiminnan kansainvälisyys. Mitä pienempi ja kotimarkkinoihin keskittyneempi yritys on, sitä vähemmän painoarvoa tilintarkastuksella vaikuttaa olevan tällä hetkellä Venäjällä. Kaiken kaikkiaan tutkimustulosten pohjalta vaikuttaa siltä, että Suomessa ymmärretään tilintarkastajan näkemyksen arvo ja tilintarkastuksella saavutettavissa olevat hyödyt Venäjää paremmin. Ero ajatusmaailmassa ja suhtautumisessa tilintarkastusta kohtaan on täten huomauttava Suomen ja Venäjän välillä. Erinomainen tiivistys tutkimuksen keskeisimmälle annille tuli Tilintarkastaja

B:n suusta: *“Suomessa tilintarkastaja on pakollinen asia - Venäjällä se on enemmänkin valinnainen lisä”*.

Merkkejä tilintarkastuksen aseman paranemisesta Venäjällä on kuitenkin ilmassa. Tästä kielii esimerkiksi tilintarkastajien paikallisen auktorisoinnin merkityksen kasvu. Tutkimuksen empiiriset tulokset ovat täten samoilla linjoilla Venäjän tilintarkastuksen nykytilanteeseen ja tulevaisuuteen keskittyneen kirjallisuuden kanssa. Tilintarkastus on entistä vakiintuneemmassa asemassa Venäjällä, ja sen merkityksen on katsottu kasvavan jatkuvasti (mm. Samsonova 2009; Mennicken 2010; Alon & Dwyer 2012). Osittain tilintarkastajan roolin merkityksen kasvu Venäjällä liittyy myös poliittiseen muutokseen. Tilintarkastuksella saavutettavissa olevat hyödyt eivät ole kunnolla tunnistettuja, koska poliittinen ilmapiiri ei tue avoimuutta yleisesti. Tilintarkastaja B:n mielestä kaiken on lähdettävä politiikan muutoksesta. Jos avoimuudesta ja ennakoitavuudesta tulee uusi normi läpinäkyvyyden ja epävarmuuden sijaan, ei yrityksillä ole syytä olla läpinäkyvätön tai piilotella toimintaansa. Tilintarkastajan rooli voisi kasvaa tämän myötä uusiin ulottuvuuksiin Venäjällä. Jos avoimuus on kaiken toiminnan lähtökohta, ei ole syytä olla hyödyntämättä tilintarkastajien asiantuntijaosaamista yrityksen parhaaksi.

Vaikka Venäjä on elänyt suunnitelmatalouden jälkeistä aikaa jo yli 25 vuoden ajan, näkyy sen perintö jossakin määrin edelleen myös tilintarkastuksessa. Enthoven ym. (1998) ja Samsonovan (2009) mukaan Venäjällä on yhä laskentatoimen erityispiirteitä, jotka juontavat juurensa suunnitelmataloudesta. Tällaisia ovat esimerkiksi yhtenäistilikartta, viranomaisten yksityiskohtaiset ohjeistukset, kontrolloinnin vahva rooli sekä laskentatoimen ammattilaisten suhteellisen heikko rooli. Nobesin ja Parkerin (2008, 246) mukaan suunnitelmataloudessa ei ollut tilaa esimerkiksi tilintarkastajien ammatti-identiteetin kehittymiselle. Laskentatoimen ammattilaisten tehtävänä oli taloudellisten tilastojen tuottaminen määriin eikä niinkään rahallisiin arvoihin perustuen. Tilintarkastajien tehtävänä oli puolestaan tuotantoyksiköiden tarkkailu (Mennicken 2010, 10). Historiallinen painolasti lienee myös osasyys tilintarkastuksen nykytilanteeseen Venäjällä. Kun vanhoista mielikuvista päästään irti, on tilintarkastuksen mahdollista muodostua parhaaksi käytännöksi myös laajemmassa mittakaavassa. On kuitenkin mahdotonta sanoa, milloin tämä voisi toteutua.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

- Alon, A. & Dwyer, P. 2012. Globalization and Multinational Auditing: The Case of Gazprom and PwC in Russia. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 24 No. 1, 135–160.
- Antal, A. & Friedman, V. 2003. *Negotiating Reality as an Approach to Intercultural Competence*. WZB Discussion Paper. No. SP III 2003-101.
- Blodgett, J., Bakir, A. & Rose, G. 2008. A test of the validity of Hofstede's cultural framework. *Journal of Consumer Marketing*, Vol. 25 Iss. 6, 339–349.
- Borker, D. 2012. Accounting, culture, and emerging economies: IFRS in the BRIC countries. *Journal of Business & Economics Research*, Vol. 10 No. 5, 313–324.
- Borker, D. 2013. Is there a favorable cultural profile for IFRS?: an examination and extension of Gray's accounting value hypotheses. *The International Business & Economics Research Journal*, Vol. 12 No. 2, 167–178.
- Brewer, P. & Venaik, S. 2012. On the Misuse of National Culture Dimensions. *International Marketing Review*, Vol. 29 No. 6, 673–683.
- Chanchani, S. & MacGregor, A. 1999. A synthesis of cultural studies in accounting. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 18 No. 1, 1–30.
- Cowperthwaite, P. 2010. Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit. *Accounting Perspectives*, Vol. 9 No. 3, 175–215.
- Doupnik, T. & Salter, S. 1995. External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, No. 3.
- Doupnik, T. & Riccio, E. 2006. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting*, Vol. 41 Iss. 3, 237–261.
- Doupnik, T. & Tsakumis, G. 2004. A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23 Iss. 1, 1–48.
- Elo, L. 2012. *Kansallisen kulttuurin vaikutus Saksan ja Suomen kirjanpitokäytäntöihin*. Turun kauppakorkeakoulu. Pro gradu –tutkielma.

- Enthoven, A., Sokolov, Y., Kovalev, V., Bychkova, S. & Semenova, M. 1998. *Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation*. Dallas, TX: Richardson.
- Finch, N. 2009. Towards an understanding of cultural influence on the international practice of accounting. *Journal of International Business and Cultural Studies*, Vol. 2 No. 1, 1–6.
- Gannon, M. & Rajnandini P. 2013. *Understanding Global Cultures: Metaphorical Journeys Through 31 Nations, Clusters of Nations, Continents and Diversity*. 5. painos. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Gorbatšov, M. 1987. *Perestroika: New Thinking for Our Country and the World*. London: Collins.
- Gray, S. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, Vol. 24 Iss. 1, 1–15.
- Groop, J. 2010. *Förväntningar gentemot revision: Skillnader mellan finska och ryska revisorers åsikter*. Svenska handelshögskolan. Pro gradu –tutkielma.
- Hall, E. 1959. *The Silent Language*. Garden City, NY: Anchor Press.
- Hall, E. 1976. *Beyond Culture*. Garden City, NY: Anchor Press.
- Hall, E. & Hall, M. 1990. *Understanding Cultural Differences: Germans, French and Americans*. Yarmouth: Intercultural Press, Inc.
- Harvey, F. 1997. National cultural differences in theory and practice: Evaluating Hofstede's national cultural framework. *Information Technology & People*, Vol. 10 Iss. 2, 132–146.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. *Tutki ja kirjoita*. 15. painos. Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2010. *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. 2. painos. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Hofstede, G. 1982. *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Abridged Edition. Beverly Hills: Sage Publications.
- Hofstede, G. 1993. *Kulttuurit ja organisaatiot: Mielen ohjelmointi*. Juva: WSOY.
- Hofstede, G. 2001. *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations*. 2. painos. Thousand Oaks: Sage Publications.

- Hofstede, G. & Hofstede, G. J. 2005. *Cultures and Organisations: Software of the Mind*. 2. painos. London: McGraw-Hill.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J. & Minkov, M. 2010. *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. 3. painos. New York: McGraw-Hill.
- Hofstede, G. 2011. Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. *Online Readings in Psychology and Culture*, Vol. 2 Iss. 1, 8.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2016. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: Talentum Pro.
- House, R., Javidan, M., Hanges, P. & Dorfman, P. 2002. Leadership and Cultures Around the World: Findings from GLOBE. *Journal of World Business*, Vol. 37 Iss. 1, 1–90.
- Hu, C., Chand, P. & Evans, E. 2013. The effect of national culture, acculturation, and education on accounting judgments: A comparative study of Australian and Chinese culture. *Journal of International Accounting Research*, Vol. 12, No. 2, 51–77.
- Iwasaki, I. 2013. *What Determines Audit Independence And Expertise In Russia? Firm-Level Evidence*. RRC Working Paper Series No. 27. Russian Research Center, Institute of Economic Research, Hitotsubashi University.
- Kihn, L.-A. & Ihantola, E.-M. 2015. Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 12, Iss. 3, 230–255.
- Kirk, J. & Miller, M. 1986. *Reliability and validity in qualitative research*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Kluckhohn, F. & Strodtbeck, F. 1961. *Variations in Value Orientations*. Westport, CT: Greenwood Press.
- Koivisto, J. 2002. Kulttuurienvälinen näkökulma kansainväliseen yritykseen. Teoksessa *Kansainvälinen liiketoiminta*. Helsinki: WSOY. 255–285.
- Kosonen, L. 2005. Vaarinpidosta virtuaaliaikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. *Acta Universitatis Lappeenrantaensis* 210.
- Kothari, J. & Barone, E. 2011. *Advanced Financial Accounting: An International Approach*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Lasserre, P. 2007. *Global Strategic Management*. 2. painos. Houndmills: Palgrave Macmillan.
- Ledeneva, A. 1998. *Russia's Economy of Favours: Blat, Networking and Informal Exchange* (Vol. 102). USA: Cambridge University Press.

- Ledeneva, A. 2013. *Can Russia modernise?: sistema, power networks and informal governance*. USA: Cambridge University Press.
- Matilainen, T. 2006. Venäläisen tytäryrityksen tilinpäätöksen muuntamisen keskeisimmät ongelmat. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 33–39.
- McSweeney, B. 2002. Hofstede's Model of National Cultural Differences and their Consequences: A Triumph of Faith – A Failure of Analysis. *Human Relations*, Vol. 55 No. 1, 89–118.
- Mennicken, A. 2008. Connecting Worlds: The Translation of International Auditing Standards Into Post-Soviet Audit Practice. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 No. 4–5, 384–414.
- Mennicken, A. 2010. From Inspection to Auditing: Audit and Markets as Linked Ecologies. *Accounting, Organizations and Society*, 1–55.
- Michailova, S. & Worm, V. 2003. Personal Networking in Russia and China: Blat and Guanxi. *European Management Journal*, Vol. 21 No. 4, 509–519.
- Michailova, S., McCarthy, D. & Puffer, S. 2013. Russia: as solid as a BRIC? *Critical Perspectives on International Business*, Vol. 9 No. 1/2, 5–18.
- Milonoff, T. & Rantala, R. 2012. *Mad Manners: Seikkailijan etiketti*. Helsinki: Johnny Kniga Kustannus.
- Mäkinen, V. 1980. *Yrityksen toiminnan tutkimisen lähestymistavoista. Toiminta-analyttisen tutkimusstrategian kehittelyä*. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 1:17.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2:12.
- Nobes, C. 1998. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, Vol. 34 Iss. 2, 162–187.
- Nobes, C. & Parker, R. 2008. *Comparative International Accounting*. 10. painos. England: Pearson Education.
- Näsi, J. 1979. *Yrityksen suunnittelun perusteet. Käsitteellismetodologiset rakenteet ja tieteenfilosofinen tausta*. Tampereen Yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 1:15.
- Parikka, O. 2007. *Äiti-Venäjän aapinen*. Jyväskylä: Atena Kustannus Oy.
- Perera, M. 1989. Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting. *The International Journal of Accounting*, Vol. 24 Iss. 1, 42–56.

- Richmond, S. 2015. *Lonely Planet Russia*. 7. painos. China: Lonely Planet Publications Pty Ltd.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. 2. painos. Porvoo: WSOY.
- Saarikivi, M.-L. 1999. Tilintarkastajan riippumattomuus tilintarkastuksen kulmakiviä. *Tilisanomat*, Vol. 20 No. 4, 55–58.
- Salo-Lee, L., Malmberg, R. & Halinoja, R. 1998. *Me ja muut. Kulttuurienvälinen viestintä*. 2. painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Salter, S. & Niswander, F. 1995. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*, Vol. 26 No. 2, 379–397.
- Salter, S. & Lewis, P. 2011. Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data. *Advances in Accounting*, Vol. 27 Iss.1, 132–142.
- Samsonova, A. 2009. Local sites of globalization: A look at the development of a legislative framework for auditing in Russia. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 4, 528–552.
- Sánchez, Y. & Brühwiler, C. 2016. *Transculturalism and Business in the BRIC States*. Dorchester, UK: Routledge.
- Sandelin, O. 2010. Venäjä vaatii paljon taloushallinnolta. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 22–25.
- Schein, E. 1985. *Organizational Culture and Leadership*. San Francisco: Jossey Bass.
- Schein, E. 2009. *Yrityskulttuuri – selviytymisopas*. 2. painos. Espoo: LAATUKESKUS.
- Schwartz, S. 1992. Universals in the content and structure of values: Theoretical advances and empirical tests in 20 countries. *Advances in Experimental Social Psychology*, Vol. 25 Iss. 1, 1–65.
- Seppänen, V. 2014. Venäjän kirjanpitolaki – varovaisia askelia oikeaan suuntaan. *Tilintarkastus-Revision*, 3, 40–43.
- Shalin, D. 1999. Reviewed Work: Russia's Economy of Favours: Blat, Networking and Informal Exchange by Alena V. Ledeneva. *Contemporary Sociology*, Vol. 28 No. 5, 558–560.
- Sormunen, N., Jeppesen, K., Sundgren, S. & Svanström, T. 2013. Harmonisation of Audit Practice: Empirical Evidence from Going Concern Reporting in the Nordic Countries. *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 3, 308–326.

- Suomen Tilintarkastajat ry. 2015. *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2014*. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Symington, A. 2011. *Lonely Planet Scandinavia: Finland*. 10. painos. China: Lonely Planet Publications Pty Ltd. 150–227.
- Tiri, M. 2009. *Venäjän liiketoiminnan perusopas*. Helsinki: Suomalais-Venäläinen kauppakamari SVKK.
- Tiri, M. 2011. *Venäjän-viennin opas*. Helsinki: Suomalais-Venäläinen kauppakamari SVKK.
- Tiri, M. 2013. *Vot tak! – Tapakulttuuria Venäjällä*. Helsinki: Suomalais-Venäläinen kauppakamari SVKK.
- Trompenaars, F. 1993. *Riding the Waves of Culture: Understanding Cultural Differences in Business*. London: Breatley.
- Venaik, S. & Paul Brewer, P. 2013. Critical issues in the Hofstede and GLOBE national culture models. *International Marketing Review*, Vol. 30 Iss. 5, 469–482.
- Westney, D. 1987. *Imitation and innovation: The transfer of western organizational patterns to Meiji Japan*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Virallislähteet

HE 254/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi

TTL – Tilintarkastuslaki 1141/2015

Muut lähteet

BOFIT Venäjä-ennuste 2016–2018/1. Suomen Pankin julkaisu 21.03.2016.
<<http://www.suomenpankki.fi/bofit/seuranta/ennuste/Pages/bve116.aspx>>
Luettu 30.05.2016.

The Hofstede Centre – Finland. Finland in comparison with Russia.
<<https://geert-hofstede.com/finland.html>>
Luettu 27.04.2016.

KvantiMOTV – Faktorianalyysi. Menetelmäopetuksen tietovaranto.
<<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/faktori/faktori.html>>
Luettu 29.05.2016.

Martikainen, T., Pynnöniemi, K. & Saari, S. 2016. Venäjän muuttuva rooli Suomen lähialueilla. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 34/2016. Valtioneuvoston kanslia, 30.08.2016.
<http://www.fiia.fi/fi/publication/607/venajan_muuttuva_rooli_suomen_lahialueilla/>
Luettu 19.09.2016.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006a. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Teemahaastattelu.
<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_3_2.html>
Luettu 20.07.2016.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006b. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Validiteetti ja reliabiliteetti.
<http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3.html>
Luettu 19.07.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry – Ammattina tilintarkastaja.
<<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/ammattina-tilintarkastaja>>
Luettu 12.08.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry – TTL 01.01.2016. Tilintarkastajajärjestelmä ja tilintarkastajien valvonta 1.1.2016 lähtien
<<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/edunvalvontaa-ja-saantelyhankkeita/tilintarkastuslaki-1.1.2016-alkaen>>
Luettu 11.08.2016.

Times Higher Education 2009. Most cited authors of books in the humanities, 2007.
<<https://www.timeshighereducation.com/news/most-cited-authors-of-books-in-the-humanities-2007/405956.article>>
Luettu 25.04.2016.

Transparency International – Russia 2015. Corruption by Country.
<<https://www.transparency.org/country/#RUS>>
Luettu 25.05.2016.

The World Bank 2015. Population, total: Overview per country, Russian Federation.
<<http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL>>
Luettu 23.10.2016.

LIITTEET

Liite 1: Haastattelurunko

Haastateltavan perustiedot

- Asema organisaatiossa
- Työkokemus tilintarkastusalalla
- Venäjä-tausta

Millaisiin kulttuurieroihin tai haasteisiin olet törmännyt

- Tilintarkastuksen suorittamisessa
 - o Asiakkaiden odotukset ja suhtautuminen
 - o Yhteiskunnan odotukset ja suhtautuminen
 - o Kollegoiden odotukset ja suhtautuminen
 - o Paikalliset käytännöt
- Johtamiseen liittyen
 - o Valtaetäisyys
 - Hierarkioiden rooli
 - Valta ja sen käyttö organisaatiossa
 - o Epävarmuuden välttäminen
 - o Yksilöllisyys vs. kollektiivisuus
 - o Maskuliinisuus vs. feminiinisyys
 - Arvomaailma
- Viestinnässä
- Liiketoimintaympäristöön liittyen
 - o Poliitiikan rooli
 - o Korruptio
 - o Neuvostoajan perinteet vs. länsimaiset vaikutteet
 - o Pk-yritykset vs. suuryritykset
 - o Lainsäädäntöympäristö
- Tilintarkastajan rooliin liittyen
 - o Eroaako tilintarkastajan rooli Suomessa verrattuna Venäjään?
 - o Mikä on mielestäsi merkittävin Suomessa ja Venäjällä tilintarkastustyössä esille tuleva ero? Jokin esimerkkitapa?
 - o Venäjällä tilintarkastuksella on lyhyempi historia kuin Suomessa – näkyykö se tarkastustyössä tai alan arvostuksessa?